



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

Processo nº 13601.000319/2001-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.199 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IPI
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. ART. 11 DA LEI N° 9.799/1999.

A teor do disposto no art. 5º da IN SRF nº 33/99, editada em conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor de IPI apurado até 31/12/1998, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados, inclusive os sujeitos à alíquota zero, somente poderá ser utilizado mediante compensação com débitos do próprio imposto, registrados na escrita fiscal do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos o relator (Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) e o Conselheiro Cássio Schappo. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada.

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se do **despacho decisório nº 404/2003**, situado às fls. 64, proferido com base no Parecer DRF/MNS/SEORT de 05/09/2003, situado às fls. 62 a 63, que não homologou o pedido de ressarcimento, situadas às fls. 02 a 15 (Volume 1), protocolado em 09/10/2001 com o objetivo de restituir saldo credor de IPI acumulado no 3º trimestre de 2001, no valor histórico de R\$ 80.000,00, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização efetuada pela contribuinte, em conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/1999, em conformidade com o seguinte trecho do relatório da decisão de primeira instância administrativa:

*"(...) a empresa foi intimada a apresentar planilha contendo, entre outros dados, o valor do IPI destacado nas saídas dos produtos acabados existentes em 31/12/1998 e também nos produtos fabricados a partir de janeiro de 1999 com insumos adquiridos em 1998; em atendimento, a empresa apresentou uma planilha dos itens constantes das notas fiscais das saídas realizadas no período de janeiro a março de 1999 e uma outra planilha relacionando as notas fiscais de saída emitidas no mesmo período; a análise dessas planilhas e do Registro de Inventário em 1998 mostrou que **não havia informação de saída de todos os produtos acabados existentes em 31/12/1998 e não foram apresentados os dados referentes aos insumos existentes em 31/12/1998**; instada a apresentar dados complementares, a empresa trouxe planilhas relativas à comercialização de produtos acabados no período de abril a junho de 1999; a autoridade fiscal constatou que, até junho/1999, ainda não havia saída de todos os produtos acabados existentes em estoque 31/12/1998; por isso a **empresa foi intimada a apresentar uma planilha de cálculo do IPI destacado** nas saídas dos produtos acabados existentes em estoque em 31/12/1998, para fins de aplicação do disposto no §3º do artigo 5º da IN 33/99, **mas não atendeu**; como **não foram apresentados os dados referentes aos produtos fabricados com os insumos adquiridos em 1998 e aplicados na produção**, foi a empresa novamente intimada, porém **mais uma vez não atendeu à fiscalização**. A autoridade fiscal informa, no encerramento do Termo de Verificação Fiscal, que a partir dos elementos apresentados pela empresa foi possível identificar parte do IPI devido nas saídas dos produtos acabados existentes em 31/12/1998, no total de R\$15.607,58, conforme demonstrativo de fls. 86 a 92; esse valor é referente apenas aos **produtos acabados**, visto que a DELPHI não apresentou os dados relativos aos insumos, embora fosse solicitada a fazê-lo nos Termos de Intimação nº 187/03, 245/03 e 290/03; como o saldo credor existente em 31/12/1998 montava a R\$1.816.589,76, claro está que **não houve o aproveitamento***

integral dos insumos existentes naquela data; esse excedente do saldo credor deveria ser deixado à margem da escrita e não poderia ter sido abatido com débitos referentes às saídas de produtos industrializados com insumos tributados adquiridos a partir de janeiro de 1999; pelo exposto propõe o indeferimento do pedido de compensação" - (seleção e grifos nossos).

2. A contribuinte, intimada via postal em 27/10/2004, em conformidade com o aviso postal situado à fl. 68 (Volume 1), apresentou, em 22/11/2004, **manifestação de inconformidade**, situada às fls. 64 a 75, na qual argumentou, em síntese, que: (i) o período de formação do crédito acumulado nada tem a ver com o período analisado pelo fiscal; (ii) o saldo credor acumulado na escrita fiscal em 31/12/1998 poderia ser utilizado para compensação com saídas posteriores de produtos que gerassem débitos, por estar o IPI sujeito ao princípio da não-cumulatividade; (iii) o crédito acumulado foi aproveitado para a dedução do IPI devido, gerado por operações de saída tributada de materiais ocorridas nos meses de janeiro a abril (parte) de 1999; os fatos geradores de abril/1999 (parte) e períodos subseqüentes foram deduzidos do saldo credor gerado a partir de jan/1999; (iv) a contribuinte esperou por quatro meses para ver seu saldo credor existente em dezembro/1998 ser compensado com as saídas tributadas de IPI; (v) apresenta planilha com os valores de saídas tributadas, mês a mês, durante 1999, partindo do montante de R\$ 1.816.589,76 e apurando o valor de R\$2.710.000,00, objeto do pedido de ressarcimento; (vi) a tabela em questão mostra que a impugnante adotou o critério disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 5º da IN SRF nº 33/1999; (vii) o valor pleiteado de R\$2.710.000,00 é totalmente proveniente de créditos de IPI escriturados e relativos a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999, não se misturando nem se confundindo com os saldos existentes até 31/12/1998; (viii) da mesma forma não se confundem os saldos aproveitados para a dedução do IPI devido com o saldo objeto do pedido de ressarcimento; (ix) toda a sua escrituração foi colocada a disposição do agente fiscal que, ao invés de efetuar uma diligência, limitou-se a notificar o contribuinte a apresentar algo que não está previsto na legislação; (x) o saldo remanescente de insumos produtivos em dezembro/1998 jamais poderia corresponder exatamente à receita de produção de produtos acabados feitos exclusivamente com esses insumos; (xi) a planilha apresentada está em conformidade com a legislação; (xii) o saldo credor acumulado em 31/12/1998 foi utilizado exclusivamente para aproveitamento em saídas de produtos acabados gerados a partir de jan/1999, nada havendo de irregular nisso; (xiii) o saldo credor formado a partir de janeiro de 1999 tem utilização ampla; (xiv) o Ato Declaratório Interpretativo 15 se constitui em uma faculdade aos contribuintes que não tenham como gerar operações tributadas; (xv) o ADI se constitui em verdadeiro absurdo posto que sugere aos contribuintes que estornem um direito que lhes é assegurado pela Constituição Federal; (xvi) a jurisprudência administrativa registra entendimentos que são favoráveis contribuinte. Ao final, requer sejam declarados improcedentes os valores registrados como glosa no parecer e que seja integralmente deferido o pleito de ressarcimento.

3. Em 03/03/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ nº 9.515**, situado às fls. 135 a 139 (Volume 1), de relatoria do Auditor-Fiscal Márcio José Gomes, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

4. A contribuinte foi intimada via postal em 09/05/2005, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 143 (Volume 1) e, em 01/06/2005, em conformidade com carimbo de protocolo apostado pela unidade local, interpôs **recurso voluntário**, situado às fls. 147 a 162 (Volume 1), no qual reiterou as razões de sua manifestação de inconformidade.

5. Em 09/11/2005, o extinto 2º Conselho de Contribuintes proferiu a **Resolução CC nº 203-00.665**, situado às fls. 241 a 245 (Volume 2), de relatoria do Conselheiro Cesar Piantavigna, que entendeu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para a finalidade de:

- a) *informar se a empresa dispunha de crédito acumulado de IPI no dia do encerramento do ano de 1998, isto é, em 31/12/1998, assinalando o valor do crédito (observar na apuração o sistema da não-cumulatividade em todo o ano de 1998);*
- b) *informar se a empresa registrou, à margem do livro de apuração de IPI, o valor do crédito acumulado de IPI constatado em 31/12/1998 (trazer cópia da anotação, no relatório da diligência);*
- c) *informar quais foram os valores dos débitos de IPI da empresa durante os meses dos anos de 1999, 2000 e 2001 (favor esboçar em planilha);*
- d) *informar se a empresa se utilizou do crédito acumulado de IPI, verificado em 31/12/1998, para abater débitos da citada exação gerados a partir de 01/01/1999, esclarecendo quando, exatamente, tal crédito acumulado de IPI da contribuinte foi totalmente absorvido pelos débitos do mesmo imposto gerados a partir de 01/01/1999 (favor esboçar em planilha);*
- e) *informar os valores dos créditos de IPI incorporados pela empresa a partir de 01/01/1999 até o final de 2001, esboçando como se estruturou a contraposição de créditos e débitos nos citados anos e respectivos meses dos referidos anos (favor esboçar em planilha);*
- f) *indicar, com base nas informações coletadas por força dos itens anteriores, e estritamente com base nelas, se haveria crédito acumulado de IPI, resarcível para a contribuinte, no final do 4º trimestre de 1999, do 3º trimestre de 2000, e do 3º trimestre de 2001, apontando os respectivos valores (favor esboçar em planilha);*
- g) *transpor o resultado (relatório) da diligência para os Processos nºs 13601.000426/00-55 e 13601.000319/2001-05;*
- h) *dar vista do resultado da diligência para a contribuinte, em todos os processos (neste, e nos dois citados acima).*

6. Em 22/02/2006, foi lavrado o **termo de diligência fiscal**, situado às fls. 248 a 249 (Volume 2), no qual informou que: (i) a empresa dispunha, em 31/12/1998, do saldo credor de IPI no valor de R\$ 1.816.589,76, em conformidade com a cópia do Livro Registro de Apuração do IPI situado à fl. 221; (ii) a empresa compensou todo o saldo credor existente em 31/12/1998 com os débitos de IPI incorridos no primeiro decêndio de janeiro de 1999 ao segundo decêndio de maio de 1999, tendo anotado no campo de observações do Resumo da Apuração do IPI o saldo credor remanescente, em conformidade com as cópias do

Livro Registro de Apuração do IPI situadas às fls. 222 a 271; **(iii)** os valores dos débitos de IPI da empresa, do período de janeiro de 1999 a dezembro de 2001, estão informados na coluna [2] da planilha anexa ao termo de diligência em apreço, situada às fls. 215 a 219; **(iv)** a empresa se utilizou do crédito acumulado de IPI existente em 31/12/1998, para abater débitos de IPI gerados a partir de 01º/01/1999, tendo terminado, no segundo decêndio de maio de 1999, de absorver totalmente o crédito, em conformidade com o quanto demonstrado na planilha situada às fls. 215 a 219; **(v)** os valores dos créditos de IPI apropriados pela empresa no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2001 estão informados na coluna [1] da planilha ao termo de diligência em apreço, situada às fls. 215 a 219; **(vi)** se consideradas devidas as compensações realizadas pela empresa, uma vez utilizada a totalidade do saldo credor existente em 31/12/1998, sobejam os seguintes valores de créditos acumulados do IPI nos trimestres abaixo relacionados:

TRIMESTRE	VALOR DO CRÉDITO ACUMULADO DO IPI	VALOR SOLICITADO DE RESSARCIMENTO	NÚMERO DO PROCESSO
4º TRIM/99	2.710.000,00	2.710.000,00	13601.000131/00-51
1º TRIM/00	307.179,17	307.179,17	13601.000196/00-05
2º TRIM/00	430.179,17	430.179,17	13601.000352/00-11
3º TRIM/00	301.915,00	291.884,82	13601.000426/00-55
3º TRIM/01	82.570,10	80.000,00	13601.000319/01-05

7. Cientificada pessoalmente em 07/03/2006, a contribuinte protocolou, em 07/04/2006, **manifestação** acerca do termo de diligência fiscal, situado às fls. 308 a 312, no qual requereu, considerando o teor do termo em referência, o reconhecimento do crédito pleiteado.

8. Em 28/03/2007, a 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes proferiu o **Acórdão CC nº 203-11.477**, situado às fls. 323 a 333 (Volume 2), de relatoria do Conselheiro Cesar Piantavigna, que entendeu, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o relator e o Conselheiro Valdemar Ludvig, tendo sido designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas e Assis, nos termos da ementa abaixo transcrita:

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. SALDO CREDOR APURADO ANTES DE 1999. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 11 DA LEI N° 9.779/1999. IN SRF N° 33/1999.

A teor do disposto no art. 5º da IN SRF nº 33/99, editada em conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor de IPI apurado até 31/12/1998, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados, inclusive os sujeitos à alíquota zero, somente poderá ser utilizado mediante compensação com débitos do próprio imposto, registrados na escrita fiscal do contribuinte.

Recurso negado.

9. A contribuinte, intimada via postal da decisão em 27/09/2007, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 339, opôs, em 26/10/2007, conformidade com carimbo de protocolo apostado pela unidade local, situado à fl. 349, **embargos**

de declaração, situados às fls. 339 a 356 (Volume 2), em virtude de omissão do acórdão, que não enfrentou todos os argumentos apresentados pela defesa, em especial os seguintes, o que inquinaria a decisão de nulidade nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972: **(i)** a IN SRF nº 33/1999 foi publicada apenas em 24/10/1999 (*sic*) [na verdade, a IN SRF nº 33/1999 foi publicada em 04/03/1999], não sendo possível se admitir que seus efeitos retroajam a janeiro/1999, sob pena de ofensa direta aos artigos 105 e 106; **(ii)** manifestação sobre os Pedidos de Ressarcimentos anteriormente formulados pela Embargante que foram integralmente deferidos pela então SRF, comprovando que ela, a Embargante, agiu nos exatos termos da IN SRF nº 33/99; **(iii)** a IN SRF 33/1999 determina que os insumos adquiridos até 31/12/1999, geradores do crédito acumulado de IPI, sejam utilizados nos produtos acabados a partir de janeiro/1999, mas não exclusivamente; **(iv)** o controle dos insumos adquiridos é contábil e não físico e está plenamente comprovado na documentação disponibilizada à fiscalização pela ora Embargante; **(v)** toda a movimentação física está registrada no Livro de Controle de Estoque mediante lançamento contábil; **(vi)** a embargante esgotou o crédito acumulado de IPI existente em 31/12/98 para, somente em abril/99, passar a deduzir o saldo credor originado a partir de janeiro/99; e **(vii)** manifestação acerca do Termo de Diligência Fiscal, datado de 22/02/2006, elaborado em atenção à Resolução nº 203-00.664, do Conselho de Contribuintes.

10. Em 14/07/2008, a 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes proferiu o **Acórdão CC nº 203-11.952**, situado às fls. 362 a 364 (Volume 2), de redatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que opinou no sentido da não admissibilidade dos embargos de declaração.

11. Em 08/08/2008, foi proferido, pela presidência da 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes, o **despacho** de fl. 365 (Volume 2), pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, negando seguimento aos embargos de declaração.

12. Em 26/08/2008, a contribuinte, intimada pessoalmente da decisão, em conformidade com declaração firmada de punho próprio por seu procurador, situada à fl. 369 (Volume 2), interpôs **recurso especial**, situado às fls. 373 a 384 (Volume 2), contra o Acórdão CC nº 203-11.477, no qual requereu a sua nulidade, em virtude da preterição do direito defesa, ou, subsidiariamente, a sua reforma.

13. Em 03/11/2009, foi proferido, pelo presidente desta 4ª Câmara, o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, o **Despacho CARF nº 3400-298/2009**, situado às fls. 423 a 426 (Volume 2), que deu seguimento parcial ao recurso especial interposto, "(...) *admitindo-o apenas no que trata da preliminar de nulidade do acórdão recorrido*", quanto à preterição do direito de defesa em razão da falta de apreciação de todos os argumentos expeditidos.

14. A contribuinte, intimada via postal em 30/11/2009, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 429 (Volume 2), interpôs, em 02/12/2009, em conformidade com carimbo apostado pela unidade situado à fl. 430 (Volume 2), o **agravo de reexame de admissibilidade de recurso especial de divergência**, então previsto pelo art. 5º da Portaria MF nº 256/2009 e pelo art. 17 da Portaria MF nº 147/2007, situado às fls. 430 a 440 (Volume 2), com a finalidade de que o recurso especial seja integral e regularmente recebido, admitido e provido.

15. Em 10/05/2011, foi proferido, pela presidência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o **Despacho CSRF nº 9303.098**, situado às fls. 449 a

450 (Volume 2), de redatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que propugnou pela rejeição do agravo de reexame de admissibilidade de recurso especial de divergência, uma vez que se intentou comprovar divergência nas razões de decidir quanto a matéria que não foi objeto de deliberação do colegiado, com confirmação do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no exercício da presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho.

16. Em 13/08/2014, a 03^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o **Acórdão CSRF nº 9303-003.072**, situado às fls. 454 a 462, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, que entendeu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial para anular o acórdão recorrido por cerceamento de defesa, determinando o retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para novo julgamento, vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que negava provimento.

17. Em 08/08/2015, a Procuradoria da Fazenda Nacional informou, em **petição** de fl. 466, a ciência da decisão, bem como que não procederia à interposição de recurso.

18. Em 16/06/2016, a contribuinte foi intimada da decisão em pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à fl. 471, permanecendo silente.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

19. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

20. Refere-se o presente processo unicamente ao ressarcimento intentado pela contribuinte de crédito de IPI, no valor de R\$ 80.000,00, referente ao 3º trimestre de 2001, não homologado em despacho decisório que, em síntese, entendeu que: (i) não foram apresentados os dados referentes aos produtos fabricados com os insumos adquiridos em 1998 e aplicados na produção, não tendo a ora recorrente atendido a diversas determinações da autoridade fiscal para apresentar provas neste sentido; e (ii) o excedente do saldo credor deveria ter sido deixado à margem da escrita e não poderia ter sido abatido com débitos referentes às saídas de produtos industrializados com insumos tributados adquiridos a partir de janeiro de 1999.

21. O **Acórdão CC nº 203-11.477**, maculado de nulidade, entendeu que o saldo credor do IPI apurado até 31/12/1998 apenas poderia ser aproveitado com débitos do

próprio imposto e, não esgotados os créditos de IPI apurados, não seria possível o ressarcimento do saldo credor a partir de janeiro de 1999: sob os auspícios do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/1999, os créditos acumulados na escrita fiscal existentes em 31/12/1998 apenas poderiam ser aproveitados para dedução do IPI devido, restando vedado, pela norma em apreço, o ressarcimento ou a compensação:

Lei nº 9.779/1999 - Art. 11. *O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado a 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 33/1999 - 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 a 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 decorrentes 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, artigo 4º acima, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

22. Cumpre salientar que casos idênticos da mesma contribuinte foram revertidos em seu favor, como se observa, e.g., no Acórdão CC nº 204-02.918, proferido em 21/11/2007 pelo 2º Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro Airton Adelar Hack, em que se decidiu pelo provimento do recurso interposto pela contribuinte, por maioria de votos, tendo o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votado pelas conclusões, no qual se discutiu idêntico caso, porém referente ao 2º trimestre de 2000 - enquanto que o caso em apreço se refere ao 3º trimestre de 2001. Transcreve-se, por pertinente, trecho do voto do relator:

"A negativa da decisão recorrida tem como pretenso suposto a interpretação do disposto na IN-SRF- nº 33, de 24/03/1999, que teria regulamentado o disposto no art. 11 a Lei nº 9.779/99; dado que, segundo as autoridades fiscais, apesar de o

ressarcimento se referir a créditos de insumos adquiridos após 01/01/99, a requerente não teria provado que os produtos vendidos a partir de 01/01/99 com incidência do IPI já existiam em estoque em 31/12/98 ou foram elaborados com insumos adquiridos até aquela data (31/12/98) ou ainda a Peticionaria também não teria comprovado haver esgotado aqueles estoques (produtos acabados e insumos).

Quer dizer, segundo as Autoridades Fiscais, mesmo tratando-se de créditos oriundos de aquisições posteriores a 01/01/99, não seria suficiente demonstrar a segregação na escrita fiscal dos créditos acumulados existentes em 31/12/98 e o esgotamento desses créditos pela sua dedução do IPI devido nas saídas, como o fez apelante, mas também e principalmente, que o seu aproveitamento se deu especificamente nas saldas dos produtos acabados existentes em estoque em 31/12/98 e dos fabricados a partir de 01/01/99 com a utilização dos insumos adquiridos também até 31/12/98. (...) Nos termos da legislação do IPI (...) e também do disposto no parágrafo único do art. 49 do Código Tributário Nacional (O saldo verificado, em determinado período, em favor da contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes): o direito ao crédito do tributo incidente sobre os insumos e respectiva dedução surge no momento da aquisição desses insumos I e não quando aquele insumo que deu origem ao crédito for consumido na elaboração do produto final, quer dizer: a dedução não se vincula ao IPI que no futuro venha a recair sobre um determinado objeto a ser fabricado e vendido com aquele específico insumo que gerou o crédito.

Com efeito, verifica-se das normas regulamentares do IPI, previstas no art. 178 do RIPI, baixado com o Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (então em vigor), e das previstas no art. 195 e do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, que a legislação autoriza o crédito do IPI incidente sobre os insumos para dedução do imposto devido pelas saídas dos produtos e que, se do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte e que o saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário que a contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado para compensação com o débito de outros tributos ou restituído.

Essa sistemática já mostra a inexistência de qualquer vinculação entre o crédito do IPI do insumo e o IPI que no futuro vier a ser devido pelo produto elaborado com aquele insumo que deu origem ao crédito.

Quer dizer, nos termos da legislação, o direito ao crédito do IN incidente sobre o insumo e respectiva dedução ou compensação/restituição não se vincula ao IPI que se supõe no futuro venha a recair sobre um determinado objeto a ser fabricado e vendido com aquele específico insumo que gerou o crédito, sendo impraticável e a legislação também por esse motivo não exige qualquer controle físico entre o insumo e o

produto acabado, notadamente quando o estabelecimento elabora uma variedade de produtos e na sua composição entra um elevado número de componentes (MP, PI e ME).

Sendo certo que, como regra, o industrial não adquire a quantidade exata desses insumos para aplicação imediata, fazendo-o, segundo a demanda do produto final que estima para cada um dos modelos que pretende fabricar num determinado período de tempo e ainda segundo a situação econômica da indústria e/ou a previsão quanto à política de preços para o insumo no futuro próximo.

Por outro lado, como o crédito é imediatamente deduzido do IPI que vier a ser devido na próxima venda de produtos tributados, a contribuinte pode ter um grande estoque de insumos, mas já ter esgotado todo o crédito na venda de outros produtos tributados, em consequência, não ter nenhum saldo de crédito.

Ou ao contrário, se os produtos industrializados com aqueles insumos não forem tributados na saída da fábrica ou ficarem em estoque por falta de compradores, ele pode ter grande saldo contábil de crédito e não ter saldo de estoques de insumos.

Por essa razão a legislação do IPI estabelece um controle contábil do débito e crédito do tributo e, separadamente, um controle do saldo de estoques de insumos, não impondo qualquer controle físico que vincule esses estoques físicos dos insumos, que geraram crédito (a ser deduzido, compensado ou restituído), ao saldo do crédito por eles gerado.

Por outro lado, na prática existe inviabilidade fática da prova da vinculação, referente à movimentação de cada insumo (MP, PI e ME) para a elaboração do produto final, notadamente quando esses insumos (produtos fungíveis) são empregados quotidianamente na composição de variados modelos de um ou mais produtos fabricados pela indústria, sendo certo que, por diversas razões, algumas espécies dos produtos acabados, elaborados com insumos cujo crédito já foi consumido, não são vendidos durante muito tempo ou mesmo são descartados, o mesmo ocorrendo com alguns insumos, notadamente quando se trata de produtos intermediários.

Pelos dispositivos já transcritos no rodapé verifica-se que muito antes da vigência da Lei nº 9.779/99, era direito dos contribuintes a escrituração e manutenção na escrita fiscal, tanto dos créditos básicos como dos créditos incentivados do IPI, tratados respectivamente nos arts. 178 e 179 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIM/98), podendo esses créditos ser utilizados na forma da regra geral para os créditos básicos, ou seja, o seu aproveitamento como dedução dos débitos do mesmo tributo.

No caso dos créditos incentivados, quando norma especial não tivesse já autorizado a compensação com outros tributos ou restituição em dinheiro, a Lei nº 9.779/99, com vigência a partir de 01/01/99 (...).

Generalizou o direito à compensação ou restituição do crédito não aproveitado mediante dedução, tanto dos créditos básicos, como dos créditos incentivados, inovando no modo de utilizar esse direito.

De ressaltar, porém, que a referida Lei nº 9.779/99 não criou o direito em si, porque a contribuinte já tinha o direito de usar o saldo credor antes do advento da referida lei, mediante de dedução do IPI devido na saída dos produtos tributados, não se confundindo a inovação na forma de aproveitar, com o cerne do direito, que já havia sido adquirido por força de lei anterior, portanto insuprimível em face do direito adquirido.

O crédito do IPI é uma "moeda" escritural adotada pela lei para que a contribuinte, mediante a sistemática da dedução com o débito apurado pela saída de mercadoria, pague o imposto devido. O montante dessa moeda é representado pelo saldo do crédito que a lei outorgou ao industrial.

Ressalte-se que a referida Lei nº 9.779/99: (i) não alterou a sistemática de crédito; (ii) ratificou ou outorgou, generalizadamente, novos direitos da contribuinte para o futuro, inclusive quanto à utilização desse crédito; (iii) silenciou quanto ao eventual aproveitamento do saldo contábil de crédito existente em 31/12/98 (que, de há muitos anos, vem sendo regulado pela legislação do IPI), e também; iv) nada consignou quanto aos estoques físicos de produtos acabados ou insumos existentes naquela data.

Quem disciplinou a utilização do saldo contábil do crédito incidente sobre insumos existente em 31/12/98 (MAS NÃO O ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS OU DE INSUMOS EXISTENTES EM 31/12/98), foi a IN-SRF-nº 33/99 (...).

Observa-se, portanto, que, nas suas disposições acima transcritas, também não se cogitou do estabelecimento de qualquer controle físico dos insumos ou produtos existentes em 31/12/98, e muito menos exigiu o complexo sistema de controle que seria pressuposto indispensável para atender à exigência de vinculação de cada insumo ao produto elaborado e atente-se ainda retroativamente a 31/12/98, dado que a IN-SRF-33/99, somente foi editada em 24/03/99.

O novel diploma somente determinou: a) a segregação dos saldos dos créditos dos insumos existentes em 31/12/98 (art. 5º, § 1º), a fim de evitar que esse saldo fosse compensado com outros tributos ou restituído; b) a forma de utilização desse saldo, exclusivamente mediante dedução do IPI que viesse a ser devido em finuras vendas tributadas, tal como ocorria para os créditos básicos antes da vigência do art. 11 da Lei nº 9.779/99 (art. 5º, § 2º) e, c) a precedência do esgotamento do saldo do crédito existente em 31/12/98 (art. 5º, § 3º).

Portanto, não disciplinando o controle físico dos estoques, obviamente não se preocupou com a quantidade existente, nem mesmo tratou da parcela IN que especifica e individualmente

tenha incidido sobre cada um dos insumos existentes em estoque. Cuidou apenas do estoque do crédito global para impedir a sua compensação ou restituição, limitando o direito da contribuinte ao direito à dedução do tributo que viesse a ser devido sobre a saída de produtos tributados.

Assim, além de a Lei nº 9.779/99 e a IN nº 33/99 não haverem estabelecido que a contribuinte fizesse qualquer separação entre os produtos acabados existentes em 31/12/98 e os posteriormente elaborados ou indicasse a origem da data de entrada dos insumos aplicados nos elaborados posteriormente a essa data, ainda estabeleceu a presunção de que "os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento" (art 5º, § 2º, in fine) suprindo a necessidade de qualquer separação e também da identificação quanto àquela origem. Desta forma contornando a inviabilidade prática de tal vinculação, a que já nos referimos neste voto.

Acrescente-se que, ao contrário do que ocorre com o saldo do crédito existente em 31/12/98, quando ele obrigatoriamente estava individualizado no livro próprio, inexistia qualquer vinculação entre os insumos (MP, PI e ME) utilizados nos produtos fabricados e vendidos, quer em razão da sistemática da lei, quer do difícil ou impraticável controle. Valendo assinalar que também o ATO ADMINISTRATIVO, representado pela IN-SRF nº 33, de 24/03/1999, não estabeleceu qualquer vinculação após a sua edição.

No caso, as Autoridades Fiscais, para negar o direito à restituição dos créditos adquiridos após 01/01/99, por falta de comprovação de que "o saldo do credor existente em 31.12.1998 foi consumido mediante a saída de produtos existentes naquela data e ainda daqueles cuja elaboração final se deu a partir de 01.01.1999 com o aproveitamento dos insumos já existentes em estoque àquela época (...)" ou ainda porque o "contribuinte ainda teria estoque de insumos adquiridos antes de 01/01/99" estão vinculando créditos adquiridos antes e após 01/01/99 que a própria IN-SRF - nº 33/99, no art. 5º, separou, ao fazer a distinção entre o crédito existente em 31/12/98 (cujo aproveitamento foi por ela disciplinado) e os créditos adquiridos após essa data, previstos com vigência e eficácia imediata no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e no art. 4º da IN-SRF-33/99.

Nenhum desses condicionantes ou controles exigidos nestes autos pelas Autoridades Fiscais foi exigido, quer na Lei, quer na IN-SRF-33/99, controle esse que, como afirmamos, seria dificílimo ou mesmo inviável, em razão da variedade de insumos (MP, PI ou ME), utilizados simultaneamente nos diversos produtos fabricados com os mesmos insumos.

Mesmo porque, o valor dos saldos do crédito existente em 31/12/98 que incidiu sobre insumos dos produtos em estoque JAMAIS SERIA IGUAL AO IPI QUE VIESSE A RECAIR SOBRE

OS PRODUTOS já acabados ou elaborados com insumos em estoque em 31/12/98, vendidos em 1999 e anos seguintes.

Ad argumentandum, se vinculação do insumo (MP, PI e ME) com o produto final pudesse existir, seria de questionar-se, a titulo de exemplo, em que circunstâncias seria possível reconhecer o direito à compensação/restituição do IPI incidente sobre os insumos adquiridos a partir de 01/01/99, como previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, que é o caso deste autos (...).

1º) somente quando o produto industrializado vendido fosse elaborado exclusivamente com insumos adquiridos após 01/01/99 ou apenas com alguns desses insumos?. Tendo em vista não só a diversidade na quantidade de insumos, (MP, PI e ME) empregados, como também a variedade de produtos em que esses insumos são aplicados;

2º) tal direito somente se concretizaria após esgotar-se o estoque do último produto acabado ou do último insumo existente em estoque em 31/12/98, ou bastaria que o saldo do crédito segregado existente em 31/12/98 houvesse sido totalmente aproveitado? Sendo certo que, em razão da demanda de determinados modelos, o estoque de determinado produto acabado ou insumo pode permanecer muito tempo e até se tornar obsoleto; e

3º) se o IPI incidente sobre o estoque de produtos acabados e insumos em estoque para a elaboração de novos, não desse para absorver o saldo do crédito do IPI em 31/12/98, ficaria a contribuinte impedida definitivamente de valer-se do crédito incidente sobre os insumos adquiridos a partir de 01/01/99? Pois, nesse caso a contribuinte estaria impossibilitado de comprovar que o IPI deduzido recaiu sobre produtos em estoque em 31/12/98.

Em conclusão, além de a IN-SRF-33/99 não haver estabelecido qualquer controle físico dos estoques (retroativo ou não), ainda reforçou essa falta de vinculação com a expressa presunção de que "os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento"(art 5º, § 2º, in fine).

Assinale-se que ela também não poderia obstaculizar o direito à compensação ou restituição dos créditos de IPI adquiridos após 01/01/99; no máximo, admite-se que lhe fosse facultado disciplinar a dedução do saldo do crédito existente em 31/12/98 com o IPI que viesse a ser devido após aquela data.

Assinale-se ser questionadíssima juridicamente a condição prevista no art. 5º, § 30, da referida IN, dado que ela, na prática, pode impedir ou no mínimo diferir o aproveitamento dos créditos cujo direito foi estabelecido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99" - (seleção e grifos nossos).

23. No entanto, a solução proposta para a controvérsia travada no presente caso é ainda menos tormentosa, o que torna mesmo desnecessário o compromisso deste colegiado com as teses propostas pelo voto acima transcreto, pois, como se verificou no relatório mais acima, informa o **termo de diligência fiscal**, situado às fls. 248 a 249, negligenciado pelo acórdão inquinado de nulidade em virtude de preterição do direito de defesa, que a contribuinte dispunha, em 31/12/1998, do saldo credor de IPI no valor de R\$ 1.816.589,76, vindo a compensá-lo, em sua totalidade, em 31/12/1998 com os débitos de IPI incorridos no primeiro decêndio de janeiro de 1999 ao segundo decêndio de maio de 1999, tendo, ademais, anotado no campo de observações do Resumo da Apuração do IPI, nos exatos e precisos termos das normas acima transcritas.

24. Informa, ainda, a unidade, que a recorrente de fato se utilizou do crédito acumulado de IPI existente em 31/12/1998, para abater débitos de IPI gerados a partir de 01/01/1999, tendo terminado, no segundo decêndio de maio de 1999, de **absorver totalmente o crédito**, e que, por fim, uma vez de fato utilizada a totalidade do saldo credor existente em 31/12/1998, sobejam R\$ 82.570,10 de crédito acumulado de IPI referente ao 3º trimestre de 2001.

25. Assim, considerando que o valor solicitado de ressarcimento foi de R\$ 80.000,00, procedentes as razões recursais vertidas no específico caso em concreto, conclusão a que se chega uma vez que a recorrente **cumpriu, uma a uma, as disposições da Instrução Normativa SRF nº 33/1999**, sendo mesmo desnecessário, como faz de maneira competente o voto acima transposto, indagar-se a respeito da extensão de sua validade no ordenamento pátrio.

26. Conforme atestado pela unidade local, a contribuinte: **(i)** procedeu à segregação do saldo na escrita fiscal em 31/12/1998; **(ii)** utilizou o saldo em referência mediante dedução do IPI devido na saída de produtos tributados a partir de 01/01/1999, e não mediante compensação ou pedido de restituição; e **(iii)** não trata o caso sob exame de crédito existente em 31/12/1998, mas de IPI incidente sobre insumos adquiridos a partir de 01/01/1999.

27. De fato, não é possível, diante do cumprimento de tais condições, obstar à contribuinte o direito de recuperação do crédito de IPI estocado em 31/12/1998, ou sequer deixar de cumprir o desígnio do art. 11 da Lei nº 9.799/1999, acima transcreto: uma vez esgotado o saldo, nos termos das normas de regência da matéria, resta impertinente o questionamento a respeito da data da fabricação ou da aquisição dos insumos utilizados nos produtos vendidos e, portanto, legítimo o pedido de ressarcimento pugnado pela contribuinte em seu pleito recursal.

28. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto do relator dele ousar divergir por entender que o ônus da prova incumbe ao autor quanto à existência de fato constitutivo de seu direito, ex vi do artigo 333, do CPC – Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário. Esse artigo estabeleceu um regramento, destinado ao julgador, possibilitando que possa tomar uma decisão em desfavor daquela parte que não desempenhou bem a sua função de provar. Em reforço a este dispositivo, o artigo 396 do CPC impõe a exigência da devida instrução do pedido, verbis:

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.

No mesmo sentido, o artigo 28 do Decreto nº 7.574/2011 (que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União) informa caber ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

A Recorrente deveria comprovar suas alegações, com base em documentos, de modo a evidenciar e corroborar o direito pretendido e não tentar transferir ao Fisco o dever de comprovar as suas alegações (da Recorrente). Atribuir ao Fisco este dever é subverter as atribuições das partes na relação processual. Não cabe ao Fisco, e muito menos às instâncias julgadoras, suprir deficiências probatórias da parte/autora.

Conforme o art. 11 da Lei nº 9.779/99:

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 nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

E regulamentando a matéria a IN SRF nº 33/99 estabeleceu:

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 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 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.

Portanto não resta dúvida que os créditos existentes até 31/12/98 só podiam ser consumidos com os débitos decorrentes da saída dos produtos acabados existentes em 31/12/98 e também daqueles fabricados a partir de 01/01/99, desde que utilizassem os insumos originadores dos créditos. E por fim no § 3º consta que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI somente será admitido depois de esgotados aqueles créditos existentes em 31/12/98, acumulados na escrita fiscal.

Conclui-se pela relevância de se comprovar que o saldo credor em 31/12/98 foi consumido pela saída de produtos naquela data e aqueles elaborados a partir de 01/01/99 com os insumos já existentes em estoque.

Como esclarecido o ônus probatório cabia a recorrente que foi intimada por diversas vezes a comprovar seu direito, apresentando sempre informações incompletas.

As planilhas, subsidiárias ao esclarecimento, apresentadas pela recorrente, não lograram demonstrar os fatos alegados e que não foram esclarecidos nas intimações com apresentação de documentação fiscal oficial.

Por isso, concluiu acertadamente a fiscalização, que não basta que o saldo credor acumulado em 31/12/98 seja utilizado exclusivamente para aproveitamento em saídas de produtos acabados gerados a partir de 01/01/99. Deve ser seguido o disposto na legislação para aproveitamento do crédito.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário por a recorrente não ter comprovado a vinculação entre o crédito acumulado e as saídas efetuadas, conforme disposto na legislação.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada

