



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

Processo nº 13603.001618/2001-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.405 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente EDITORA ALTEROSA LTDA
Recorrida DRJ JUIS DE FORA (MG)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

Ementa:

DECISÃO JUDICIAL SEM TRÂNSITO EM JULGADO - O pedido de ressarcimento cujo objeto seja uma sentença judicial sem o trânsito em julgado, deverá ser indeferido, tendo em vista a carência do direito líquido e certo previsto na legislação. Por consequência, as compensações a ele vinculadas não poderão ser homologadas.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que votaram pelo sobrestamento do julgamento até o final da decisão judicial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Luiz da Gama D Eça e Fenelon Moscoso de Almeida. Apresentará declaração de voto conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça.

Participaram, ainda, do presente julgamento, , os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Pedro Sousa Bispo (suplente), Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), João Carlos Cassuli Junior, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta..

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

Autenticado digitalmente em 11/08/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente e

m 11/08/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 11/08/2014 por GILSON MA

CEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Versa o presente processo sobre Pedido de Ressarcimento do Saldo Credor do IPI acumulado ao final do trimestre 3º/2001, no valor de R\$ 119.035,71, formalizado em 30/10/2001, com fulcro no art 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF nº 33/1999, cf. fls. 4/5. Vinculada ao pedido de ressarcimento formalizado por intermédio do presente processo administrativo foi(ram) transmitida(s), em 31/08/2004, 09/09/2004, 15/09/2004 a(s) DCOMP(s) nº 1266.38994.310804.1.3.015994 [fls. 92/95], 3419.26992.090904.1.3.013926 [fls. 96/99], 30844.19706.150904.1.3.014058 [fls. 100/103].

A solicitação foi inicialmente deferida [Despacho Decisório de fls. 104/106, de 05/12/2005, tomando por base o Termo de Verificação Fiscal lavrado pela Seção de Fiscalização [fls. 91] que propôs o deferimento integral do valor solicitado e a homologação da(s) DCOMP(s) 1266.38994.310804.1.3.015994, 3419.26992.090904.1.3.013926, 30844.19706.150904.1.3.014058.

Às fls. 109/120 encontram-se anexadas cópias das DCOMPs nº 06249.67258.310806.1.7.011219, 24807.52078.310806.1.7.012082 e 05034.18456.310806.1.7.018300, transmitidas com o objetivo de retificar as DCOMPs anteriormente mencionadas, retificação essa não admitida, nos termos dos Despachos Decisórios emitidos pelo SCC em 28/02/2007 [fls. 233/135].

Realizada a compensação e extinto o débito compensado foi o presente processo arquivado, conforme Extrato de Encerramento/Termo de Arquivamento de fls. 163/164, tendo sido depois desarquivado [fl. 166].

Posteriormente, em 22/09/2010, em face da informação contida no Despacho nº 09, da Presidência da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA/MG [fls. 255/256], inserido no processo nº 13603.000572/200815 [também de interesse da Editora Alterosa, versando sobre a mesma matéria, ou seja, pedido de ressarcimento do IPI], no sentido de realização de nova análise sobre o direito da pessoa jurídica em questão apurar saldo credor passível de ressarcimento [haja vista a decisão judicial que estabelece não ser a mesma contribuinte do IPI], foi o presente processo [juntamente com diversos outros que tratam da mesma matéria] encaminhados por meio do despacho de fls. 168 à Seção de Fiscalização para análise.

Resultou daí o Despacho de Instrução de fls. 170/176, que, depois de circunstanciar todos os fatos atinentes à ação judicial e à decisão do Segundo Conselho de Contribuintes relativamente ao auto de infração consubstanciado no processo nº 13603.001578/200125, em síntese, concluiu que “De tudo o que foi aqui relatado, fica claro para o servidor que esta subscreve, que como consequência do afastamento do campo de incidência decorre a impossibilidade de que a pessoa jurídica possa aproveitar os créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, um vez que tais aquisições não foram e nem serão, por força do comando judicial, utilizadas em processo que possa ser considerado industrialização, em descompasso, portanto com o fixado pelos artigos 164, inciso I e 165 do Decreto nº 4.544/2002 e artigos 226, inciso I e 227 do Decreto nº 7.212/2010”.

Assim, foram os autos encaminhados à Saort para prosseguimento. Em seguida foram juntados, conforme Termo de fl. 253, os elementos de fls. 178/252 relativas a cópias do processo 13603.001330/200750, a seguir discriminados:

- *Fl. 178– Capa do processo 13603.001330/200750, gerado para tratamento manual do PER Residual nº 00269.74635.100407.1.1.012818, transmitido para utilizar o saldo de R\$ 52.367,19;*
- *Fls. 187/188 – PER Residual nº 00269.74635.100407.1.1.012818;*
- *Fls. 179/218 – DCOMPs nº 41219.12943.200307.1.3.018894, 07752.99232.100407.1.3.017634, 17012.80808.200407.1.3.012010, 05799.02549.100507.1.3.011897, 35790.64152.150507.1.3.013332 e 05542.87894.180507.1.3.017618, vinculadas ao PER Residual;*
- *Fls. 220/222 – Despacho Decisório DRF/CON nº 734 de 14/06/2007, que homologou as DCOMPs acima, vinculadas ao PER Residual;*
- *Fls. 232/235 – Extrato de Encerramento/Arquivamento do Processo;*
- *Fl. 236 – Desarquivamento do Processo;*
- *Fl. 237 – Encaminhamento do processo à Seção de Fiscalização para análise, em face da informação contida no Despacho nº 09, da Presidência da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA/MG, inserido no processo nº 13603.000572/200815;*
- *Fls. 238/244 – Despacho de Instrução Safis;*
- *Fls. 245/246 – Despacho Decisório DRF/CON nº 1.511, de 26/11/2010, que anulou o Despacho Decisório DRF/CON nº 734;*

Na seqüência foi juntada cópia do Despacho nº 009, da Presidência da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Juiz de Fora [fls. 255/256].

Em seguida foi juntado ao presente processo o Despacho Decisório nº 1.376/DRF/CON, de 26/11/2010, fls. 257/266 proferido nos autos do processo nº 13603.000572/200815 [processo tomado como paradigma para análise da situação da pessoa jurídica], que conclui, dentre outros pontos, pela ANULAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO DRF/CON de 05/12/2005 [fls. 80/82] que havia reconhecido o direito creditório e homologado as DCOMPs 1266.38994.310804.1.3.015994, 3419.26992.090904.1.3.013926 e 30844.19706.150904.1.3.014058; pelo indeferimento do pedido eletrônico de ressarcimento residual – PER 00269.74635.100407.1.1.012818 e pela não homologação das declarações de compensação – 41219.12943.200307.1.3.018894, 07752.99232.100407.1.3.017634, 17012.80808.200407.1.3.012010, 05799.02549.100507.1.3.011897, 35790.64152.150507.1.3.013332 e 05542.87894.180507.1.3.017618, sob os seguintes fundamentos, em síntese::

- tendo demonstrado os efeitos da decisão judicial transitada em julgado dentro da esfera administrativa, notadamente em relação aos processos n.º 13603.001578/200125 e n.º 13603.000708/9837, a Seção de Fiscalização se manifesta novamente pela impossibilidade da pessoa jurídica aproveitar créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, pois, inexistindo a relação jurídico tributária entre a União e o sujeito passivo por força da decisão judicial, este não pode se beneficiar apenas dos benefícios desta relação;*
- a constatação da existência da decisão judicial transitada em julgado declarando que a atividade exercida pela sociedade empresarial não se sujeita ao IPI, implica na Revisão de Ofício dos Despachos Decisórios que reconheceram créditos de ressarcimento de IPI em favor da Editora Alterosa Ltda;*
- o fato de o sujeito passivo possuir decisão judicial declarando a inexistência da relação jurídico tributária entre as atividades desenvolvidas pelo mesmo e o campo de incidência do IPI o desqualifica da condição de contribuinte deste tributo. Portanto, o interessado não se sujeita a nenhuma norma atinente ao IPI;*
- o sistema de crédito consiste em atribuir ao contribuinte do IPI o imposto relativo aos produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. Portanto, não sendo o interessado contribuinte do IPI por força de decisão judicial e inexistindo a relação jurídico tributária entre ele e a União Federal, não há, nestas circunstâncias, previsão legal para utilização de créditos de IPI pelo sujeito passivo;*

• a opção pela compensação de débitos se restringe àqueles contribuintes que apurem crédito do imposto passível de restituição ou de ressarcimento. No presente caso, não foi apurado crédito passível de restituição, tampouco de ressarcimento; sequer existe a possibilidade da apuração de qualquer tipo de crédito, haja vista que o interessado é possuidor de decisão judicial transitada em julgado que o desqualifica da condição de contribuinte do IPI;

• quanto à Solução de Consulta 288, citada pelo interessado em sua manifestação de inconformidade, tem-se que a mesma foi obtida pelo fato de o consulente de ter omitido a informação sobre a existência de decisão judicial anterior declarando a inexistência de relação jurídico tributária relativa ao IPI entre a União Federal e a Editora Alterosa Ltda;

• reafirmando este entendimento, faz-se necessário citar o Despacho Decisório 199/2010, de 29 de outubro de 2010, contido no processo 13603.721576/201047, motivado por Representação formalizada pela DRF/CONTAGEM dirigida ao chefe da DISIT/SRRF 06 para que fosse analisada a anulação da citada Solução de Consulta. Após análise, a DISIT/SRRF 06 assim concluiu:

"A vista do exposto, entende-se que a consulta formulada (fls. 10/13) deve ser declarada ineficaz, considerando que o fato nela exposto foi objeto de decisão judicial anterior proferida em litígio em que foi parte a consulente, conforme art. 52, inc. IV, do Decreto n.º 70.235/1972 (PAF) e art. 15, inc. VI, da IN RFB n.º 230/2002".

"Em consequência e com base nos fundamentos acima, entende-se que deve ser declarada nula a Solução de Consulta SRRF/6º RF/Disit n.º 288, de 17 de agosto de 2004 (fls. 14/16), com efeitos retroativos (ex tunc), tendo em vista ferir frontalmente a legislação da espécie, uma vez que prolatada em resposta a consulta ineficaz, em que a consulente, proferindo declaração inverídica, omitiu o fato de que possuía decisão judicial transitada em julgado em seu favor cujo objeto tem relação direta com o fato exposto na consulta, na data de sua apresentação".

• no intuito de atender ao princípio da economia processual e dar celeridade às demais decisões relacionadas a processos distintos do mesmo interessado que, pela matéria, vinculam-se à presente análise, o cancelamento dos atos administrativos que reconheceram créditos de IPI relativos a outros períodos de apuração em favor da Editora Alterosa Ltda será efetivado pelo presente Despacho Decisório, juntamente com o indeferimento dos mesmos, bem como as decisões referentes a pedidos de ressarcimento e declarações de compensação ainda pendentes de decisão administrativa.

• por todo o exposto, e com base nas informações trazidas pelo Termo de Informação Fiscal da SAFIS da DRF/CONTAGEM, proponho:

• que sejam anulados os Despachos Decisórios ... • que sejam indeferidos os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) • que sejam consideradas não homologadas as compensações apresentadas pelas seguintes Declarações de Compensação (DCOMPs)

Cientificado do referido despacho decisório [nº 1.376/DRF/CON] em 29/11/2010 [fl. 266] manifestou a interessada a sua inconformidade em 20/12/2010 por intermédio do arrazoadado de fls. 271/288, no qual:

. inicialmente historia os fatos atinentes à ação judicial [processo nº 32.1710] desde a petição inicial até decisão final favorável transitada em julgado, mencionando, ainda, os autos de infração lavrados, formalizados sob os números 13603.000708/9837 e 13603.001578/200125, cujo desfecho, no julgamento pelo Segundo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais foi pela improcedência dos lançamentos em face da existência de coisa julgada afastando a incidência do IPI sobre os serviços de impressão prestados por ela e da caracterização da atividade da empresa como mera composição gráfica sujeita apenas ao ISS.

. alega que a mudança de entendimento manifestada no despacho decisório que anulou o despacho anterior só ocorreu depois que ela obteve êxito nos processos 13603.000708/9837 e 13603.001578/200125, denotando retaliação pela vitória; questiona o por quê da exigência do IPI da empresa em 1998 e 2001 e do deferimento dos ressarcimentos se a decisão judicial transitada em julgado existe desde 1984 e conclui que o Fisco alterou sua visão somente quando se viu impedido de cobrar o IPI da dependente;

. argumenta, mencionando o art. 146 do CTN [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] e o art. 2ºXIII da Lei nº 9.784/99 [que veda a aplicação retroativa de nova interpretação], que a nova opinião só pode valer para o futuro;

. reproduz excertos de doutrina, jurisprudência do Conselho de Contribuintes e dos Tribunais que entende favoráveis à sua tese;

. pondera que “como a mudança de entendimento da DRF/Contagem acerca da caracterização da contribuinte como mera prestadora de serviços só foi externada em 29/11/2010, todos os pedidos de ressarcimento e de compensação formalizados até essa data estão albergados pelo entendimento anterior, razão pela qual ela faz jus ao aproveitamento dos créditos de IPI previstos no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 pelo menos até 29/11/2010”;

. acrescenta, ainda, que “por ter classificado a contribuinte como indústria e ter conferido a ela os ônus e os bônus dessa categorização (autuações por suposta fabricação de cartões de crédito com tarja magnética e, na outra ponta, deferimento do aproveitamento dos créditos de IPI descritos no artigo 11 da Lei nº 9.779/99), a revisão desse enquadramento e o deslocamento da contribuinte para um status diferente caracteriza um erro de direito (erro na caracterização jurídica dos fatos), o qual, como demonstrado, não enseja o revolvimento de situações passadas e já definitivamente constituídas, motivo pelo qual todos os ressarcimentos, compensações e atos praticados pela empresa até 29/11/2010 permanecem regidos pelo entendimento (critério jurídico) anterior”;

. requer, ao final, que esta DRJ cancele o Despacho Decisório DRF/CON nº 1.376/2010 e, com isso, (i) restabeleça os despachos decisórios que reconheceram créditos de IPI, (ii) valide todos os ressarcimentos de IPI pedidos (inclusive os eletrônicos) e (iii) homologue as compensações feitas. Nestes termos vieram os autos, em 29/11/2011, a esta Terceira Turma da DRJ/JUIZ DE FORA/MG para julgamento.

Em vista da informação recebida da Saort/DRF/CON/MG, por telefone, acerca da obtenção, pela pessoa jurídica, de sentença favorável em mandado de segurança [processo nº 89641.31.2010.4.01.3800] impetrado em 15/12/2010, anexada às fls. 264/270 do processo nº 13603.721576/201047 [no qual foi formalizada a Representação para Cancelamento da Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT Nº 288/2004] esta Relatora entendeu por bem anexar dito documento ao presente processo [fls. 308/314].

Este, em apertada síntese, o relato dos fatos que antecederam o presente julgamento. Passo ao voto.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ Juiz de Fora julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 09-39683, de 30 de março de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

RESSARCIMENTO. PROCESSO JUDICIAL EM ANDAMENTO.

É vedado o ressarcimento a estabelecimento pertencente a pessoa jurídica com processo judicial cuja decisão definitiva possa alterar o valor a ser ressarcido, cabendo, nessa situação, ser indeferido o pleito.

COMPENSAÇÃO.DIREITO CREDITÓRIO INDEFERIDO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A permissão para a compensação de débitos tributários somente se dá com créditos líquidos e certos, conforme art. 170 do CTN.

Uma vez indeferido o direito creditório indicado cabe a não homologação das compensações sob exame.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação (DCOMP) a que se refere. Se transcorridos cinco anos da entrega da DCOMP sem que o Fisco manifeste seu juízo homologatório, ou se tal manifestação tiver sido posteriormente anulada por decisão proferida depois de transcorrido o referido prazo quinquenal, a homologação tácita, por decurso de prazo, opera-se sobre a compensação declarada.

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Termina sua petição recursal pedindo a reforma da decisão combatida para fins de desconsiderar o disposto no Despacho Decisório nº 199, da DISIT/DRRF06, por força de decisão judicial de efeitos imediatos e reconhecer o direito de crédito da recorrente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que fico autorizado a enfrentar o mérito da lide.

Conforme já relatado, a questão posta nos autos diz respeito exclusivamente a nulidade do despacho decisório que cancelou a Solução de Consulta SRRF/6º RF/DISIT nº 288, de 17 de agosto de 2004.

O recorrente alega que possui o direito ao ressarcimento pleiteado por força da sentença em sede de Mandado de Segurança que restabeleceu a Solução de Consulta SRRF/6º RF/DISIT nº 288/2004 e, por consequência, assegurou o direito ao ressarcimento dos créditos do IPI destacados nas notas fiscais de compra de insumos utilizados na prestação de serviços gráficos.

A Turma da DRJ Juiz de Fora entendeu que sem o trânsito em julgado da sentença não há direito líquido e certo, inviabilizando o deferimento do ressarcimento requerido.

Delimitado o litígio, passo à análise.

O ponto fulcral a ser enfrentado é a possibilidade de uma decisão sem trânsito em julgado ser objeto de um pedido administrativo de ressarcimento.

O recorrente possui uma sentença apelada com efeito apenas devolutivo e busca executar administrativamente a decisão. Assim sendo, estamos diante de uma pretensa execução provisória contra a Fazenda Pública.

Entendo não ser possível execução provisória contra Fazenda Pública, em vista de que a fórmula da execução contra a Fazenda Pública não se coaduna com os princípios norteadores da execução provisória. Outro fato importante é que diante do caráter definitivo da expedição do precatório-requisitório, verdadeiro pagamento da obrigação executada, não há de se falar em provisoriedade da execução. E, por derradeiro, não se pode sobrepujar o interesse público em face de um pretenso direito do particular, ainda sujeito a alterações.

Noutro giro, importante ressaltar que a Lei nº 9.430/96 coíbe o ressarcimento de valores reconhecidos judicialmente antes do trânsito em julgado da ação.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Essa regra se baseia na necessidade de liquidez e certeza do crédito para que possa ser ressarcido valores do cofre do Estado. A liquidez caracterizada pela quantificação em moeda corrente do País e a certeza identificada pela incontestável existência e natureza tributária deste mesmo crédito. A sentença sem o trânsito em julgado, ou seja, enquanto sujeita a recurso, não passa de uma situação jurídica. Os efeitos próprios da sentença só ocorrerão no momento em que não mais será mais suscetível de reforma por meio de recursos. Neste instante, fará coisa julgada material, tornando-a imutável e indiscutível.

Quanto a compensação de créditos tributários com créditos oriundos de decisão judicial sem trânsito em julgado, entendo necessárias breves linhas acerca da compensação tributária.

No direito tributário nacional, a compensação está prevista na espécie denominada de “compensação legal”, e assim sendo constitui um direito subjetivo que pode ser exercitado por quem se encontre em situação hábil a pleiteá-la exigindo que sua obrigação tributária seja extinta em procedimento de compensação, conquanto que sejam preenchidos os seguintes requisitos legais:

- Especificidade, isto é, a existência de lei autorizativa específica;
- A estipulação de condições e garantias na lei autorizativa específica;
- Reciprocidade, ou seja, o sujeito passivo deve ser portador de créditos próprios oponíveis a outros créditos da Fazenda Pública;
- Liquidez, que se caracteriza pelos créditos devidamente quantificados e expressos em unidades monetárias;
- Certeza, diz respeito a sua constituição fundada na existência de uma relação jurídico tributária completamente definida;

- Exigibilidade irrestrita relativamente aos créditos vencidos e também vincendos de compensação.

Cumpre observar que o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que diz:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

Com essas considerações, é lícito concluir que uma sentença sem o trânsito em julgado não poderia ser objeto de um eventual processo de compensação por vedação expressa do art. 170 do CTN, por lhe faltar a condição de liquidez e certeza.

Desta forma, o contribuinte não poderá utilizar o crédito de tributo judicialmente contestado antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Logo, uma vez em trâmite a ação que lhe garantiria o crédito pleiteado, segundo a imperatividade das regras calcadas nos art. 170 do CTN, não se torna possível o incidental aproveitamento do crédito objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado.

Diante desses fundamentos jurídicos e legais, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 22 de julho de 2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

A par das judiciosas razões expendidas pelo ínclito relator, impetro vênias para expor as razões que sustentam minhas conclusões pelo improvimento do recurso, face à pela inocorrência dos pressupostos legais ao direito de crédito pleiteado.

Tratando-se de questão afeta a direito de crédito, inicialmente impõe-se delimitar o campo de incidência do IPI e do conseqüente campo de aplicação do princípio da não cumulatividade (art.153, Inc.IV e § 3º, alínea "b"; art. 49 do CTN), que obviamente *não se aplica* quando as operações são praticadas no âmbito do campo de incidência de outros impostos não sujeitos ao referido princípio.

Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de *discriminação de competências tributárias*, presidido pelos princípios da “privatividade”, “rigidez”, “segregação” e “incomunicabilidade das diferentes áreas” em que estão distribuídas tais competências, através do qual se *enumeram taxativamente* quais os tributos cuja instituição é autorizada a cada ente federado, definindo-os em função de campos de imposição delimitados pela referência aos fatos econômicos que os caracterizam, de tal forma que a competência tributária dos entes federados só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados, nos estritos limites (materiais e territoriais) dos respectivos campos de imposição, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado (“*prohibita intelliguntur quo non permissum*”).

Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da atribuição da competência tributária privativa, necessariamente provém uma “*dúplice decorrência*”. “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.” (cf. Amílcar de Araújo FALCÃO, in “Sistema Tributário Brasileiro - Discriminação de Rendas”, Edições Financeiras S/A, 1ª Ed., 1965, pág. 38).

Fixadas estas elementares premissas decorrentes do sistema tributário adotado, já de início verifica-se que ao interpretar a *discriminação constitucional de competências tributárias*, tanto a Suprema Corte como o Superior Tribunal de Justiça, há muito já assentaram unissonamente que a atividade de composição gráfica, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia e fotolitografia se insere na competência tributária privativa dos Municípios (CF/88, art. 156, inc. III) para tributar os serviços composição gráfica, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar (cf. item 77 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 77 da lista anexa à LC nº 56/87; item 13.05 da lista anexa à LC nº 116/03), que “é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem interpretação ampla os seus tópicos”. (cf. Ac. da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829-RJ, em sessão de 13/12/05, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, publ. in DJU de 24/02/06, pág. 51, EMENT VOL-02222-03 PP-00593 e in LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257). Na mesma ordem de idéias, já na vigência da Constituição de 1988, a Súmula 156 do STJ sedimentou o entendimento no sentido de que “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS” (cf. Súmula 156 da 1ª SEÇÃO do STJ, em sessão de 22/03/96, DJU de 15/04/96 p. 11631, in RSTJ vol. 86/135 e in RT vol. 726/168).

Corroborando esse entendimento, verifica-se que ao definir o campo de incidência do IPI, o próprio RIPI/02, no § único do art. 2º (art. 2º, § único do RIPI/98) explicita que:

“Art. 2º(..)

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).”

Por seu turno, verifica-se que na aplicação destes preceitos de inegável juridicidade e sob invocação do *mesmo fundamento* (competência privativa Municipal para tributar os serviços *composição gráfica*), é *torrencial e indiscrepante* a Jurisprudência Judicial da Suprema Corte e do STJ, proclamando a *não incidência ou exclusão da tributação do ICMS e do IPI* sobre a referida atividade, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“ISS. SERVIÇO GRÁFICO POR ENCOMENDA E PERSONALIZADO. Utilização em produtos vendidos a terceiros. a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos mercadorias, sob encomenda e personalizadas, e atividade de empresa gráfica sujeita ao ISS, o que não se desfigura por utilizá-los o cliente e encomendante na embalagem de produtos por ele fabricados e vendidos a terceiro. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (cf. AC da 1ª Turma do STF no RE 111566-SP, em sessão de 25/11/86, Rel. Min. RAFAEL MAYER Publicação, publ. in DJU de 12/12/86, pág. 24667 EMENT VOL-01445-03, pág. 383)

“TRABALHOS GRÁFICOS PERSONALIZADOS E REALIZADOS MEDIANTE ENCOMENDA.

A circunstancia de serem utilizados, pelo cliente, na embalagem de produtos de sua fabricação, vendidos a terceiros, não desfigura a sujeição da atividade da empresa gráfica ao imposto sobre serviços. precedente do Supremo Tribunal: RE-106.069, (RTJ-115/1.419). Recurso Extraordinário provido para restaurar a sentença que acolheu os embargos a execução fiscal.” (cf. AC. da 1ª Turma do STF no RE nº 110.944-SP, em sessão de 30/09/86, Rel. Min. Octavio Gallotti, publ. in DJU de 24/10/86, pág 20326, EMENT VOL-01438-05, pág. 1001)

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PRELIMINAR DE PERDA DE OBJETO DA IMPETRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA QUESTÃO - CONFEÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO - SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA SUJEITO UNICAMENTE AO ISS - VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO § 1º DO ARTIGO 8º DO DECRETO-LEI N. 406/68 - SÚMULA N. 156 DO STJ.

*A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de **composição gráfica**, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.*

*Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de **composição gráfica** personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).*

*Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do **IP**.*

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.

Dissídio jurisprudencial configurado quanto ao mérito.

Recurso especial provido. (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 437.324-RS, REg. nº 2002/0054820-8, em sessão de 19/08/03, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, publ. in DJU de 22/09/03 p. 295RT vol. 821 p. 191)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SERVIÇO GRÁFICO PERSONALIZADO E POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DO ISS. SÚMULA 156/STJ.

*1. O ICMS não incide sobre serviços de **composição gráfica**, a teor da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça, que preceitua: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."*

*2. Outrossim, é cediço no STJ que a incidência do ISS ocorre ainda que os serviços de **composição gráfica** não sejam personalizados ou não sejam exclusivamente para uso de encomendas (REsp 788.235/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 621.191/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04.11.2004, DJ 06.12.2004; e REsp 327.504/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 06.11.2001, DJ 25.02.2002).*

*3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.092.206/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que **não incide ICMS sobre os serviços de composição gráfica**. Isto porque: "As operações de*

composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Conseqüentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção."

4. Agravo regimental desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no AgRg no Ag nº 1071523-SP Reg. nº 2008/0144154-1, em sessão de 18/08/09, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 14/09/09)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPI. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 156/STJ.

*1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que em casos como o dos autos, de empresa que produz cartões magnéticos personalizados, não há incidência de IPI. Aplicação, in casu, da Súmula 156/STJ: "a prestação de serviço de **composição gráfica**, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS."*

2. Agravo Regimental não provido." (cf. AC. da 2ª Turma do STJ no AgRg nº REsp 966184-RJ, Reg. nº 2007/0157123-1, em sessão de 03/04/08, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, publ. in DJU de 19/12/08)

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇOS DE **COMPOSIÇÃO** E IMPRESSÃO **GRÁFICAS**. CONFECÇÃO DE CARTÕES MAGNÉTICOS E DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. CONCEITO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 96 E 100 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.*

1. O conceito de produto industrializado é pressuposto pela Constituição Federal que, como de sabença, utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, pelo que implícita a norma do art. 110 do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

2. Consectariamente, qualificar como produto industrializado aquele que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional.

3. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - Importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; (...)."

4. Deveras, a conceituação de produto industrializado encarta-se na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

5. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária da União, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

6. Ademais, a circunstância de o fato gerador vir estabelecido em legislação tributária que não Lei Formal e concluir-se pela inaplicabilidade da mesma, não significa violar os arts. 96 e 110 do CTN, tanto mais que aos mesmos não se referiu o aresto recorrido e por isso ausente o prequestionamento.

7. Recurso especial não conhecido. (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 817182-RJ, Reg. nº 2006/0025257-7, em sessão de 28/11/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 08/03/07 p. 170)

Dos preceitos expostos resulta claro que por força de expressas disposições da discriminação de competências constitucionais (art. 156, inc. III, § 3º; art. 155, inc. II, § 2º, incs.VII, X, alínea "d" e XI; e art. 153, inc. IV, § 2º) e dos princípios dela decorrentes (*princípios da "privatividade", "rigidez", "segregação" e "incomunicabilidade das diferentes áreas"* em que estão distribuídas tais competências), estes últimos regularmente estabelecidos pela Lei Complementar (LC 116/03, item 13.05) nos expressos termos do art. 146 da CF/88, o produto industrializado pela da Recorrente ("Cartão PVC Impresso com Tarja Magnética Virgem") *está fora do campo de incidência do IPI e do ICMS, posto que expressa e privativamente inserido no campo de incidência do ISS, tal como já proclamado pela Jurisprudência cristalizada nas Súmulas nº143 do extinto TFR e nº 156 do E. STJ, esta última editada já na vigência da atual Constituição e portanto aplicável também ao IPI, conforme proclamado nos arestos retro citados.*

Encontrando-se a saída do produto confeccionado pela Recorrente fora do campo de incidência do IPI, já de início não há como se cogitar da aplicação do *princípio da não cumulatividade do IPI*, cujo *pressuposto* é exatamente a *efetiva incidência do tributo na saída* do estabelecimento industrializador, vez que o RIPI/02 expressamente *veda a escrituração de créditos* relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, *se destinem* a emprego na *industrialização de produtos não tributados*, dispondo em seu art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea "a" (arts. 171 e 174 do RIPI/98) que:

"Art. 190. Os créditos serão escriturados, pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade;

(...)

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

(...)

“Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados”.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4/03/99, expressamente dispôs que :

“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:

(...).

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

(...).”

Assim, achando-se expressamente *excluída do campo de incidência* do IPI, data vênua, verifica-se que ao realizar as operações com produto NT a Recorrente não só *não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos* (MP, PI e ME - ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha *legalmente impedida de escritura-los*, como está *legalmente obrigada a estorna-los* (art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do atual RIPI/02 - arts. 171 e 174 do RIPI/98).

Pelas mesmas razões e, diante da *impossibilidade legal e fática* sequer de *efetuar o suposto “crédito”*, quanto mais de *acumular “saldos credores”* de IPI sobre o produto excogitado, verifica-se que os *hipotéticos “saldos credores”* vislumbrados pela ora Recorrente, *não poderiam ser passíveis de restituição ou ressarcimento* por absoluta *ausência dos pressupostos legais* à sua concessão (Lei n. 9.779/99, art. 11; Lei 9.430/96, art. 74, § 3º na redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02, art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do RIPI/02 e art. 2º § 3º da IN/SRF nº 33/99) e, *muito menos* poder-se-ia cogitar de sua *“utilização”* para a *compensação ou quitação* de débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela SRF, tal como açodadamente supôs a ora Recorrente.

Nesse sentido a Jurisprudência do antigo 2ª CC, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. O princípio da não-cumulatividade garante apenas o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

SAÍDA DO PRODUTO FINAL NÃO TRIBUTADO. ESTORNO DO IMPOSTO. Mesmo com o advento da Lei nº 9.779/99, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de produtos que não sejam tributados, deve ser anulado mediante estorno (IN SRF nº 33/99, art. 2º, § 3º).

(...) .Recurso negado. (cf. ACÓRDÃO 201-78890 da 1ª Câmara do 2º CC, Rec. nº 129471, Proc. nº 13682.000026/00-88, em sessão de 07/12/2005, Rel.Cons. Maurício Taveira e Silva, publ. in D.O.U. de 15/02/2007, Seção I, pág. 54.)

Releva, finalmente, notar que a atividade tratada nestes autos (serviços de confecção de “Cartão PVC Impresso com Tarja Magnética Virgem” sob encomenda e para uso exclusivo do encomendante), *não se confunde* com a atividade gráfica em escala industrial de artefatos *não personalizados* (tais como blocos, cadernos, formulários, livros fiscais, baralhos etc.), cujas saídas do estabelecimento industrializador estão inseridas no campo de incidência do IPI.

Considerando a inexistência de créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, os débitos eventual e indevidamente compensados, devem ser cobrados através do procedimento previsto nos §§ 7º e 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (redação da Lei nº 10.833, de 2003).

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao do presente Recurso Voluntário para manter a r. decisão recorrida, que se conforma com a lei e com a jurisprudência judicial e desde E. Conselho.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 22 de julho de 2014

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA