ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13811.001154/2003-77

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

Processo nº	13811.001154/2003-77
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-007.910 – 3ª Turma**
Sessão de	24 de janeiro de 2019
Matéria	40.612.9999 - IPI - COMPENSAÇÃO - Outros
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MONSANTO DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR DE ESCRITA.

Com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional e, além da possibilidade de transferência do saldo credor para os períodos seguintes, instituiu o direito ao ressarcimento e à compensação desse saldo.

SALDO CREDOR DE ESCRITA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES. RESSARCIMENTO .

As Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 728/2007, quando interpretadas em consonância com as normas de hierarquia superior não vedaram o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de IPI oriundos de saldo credor, conforme art. 11 da Lei nº 9779 de 19/01/1999, no montante originário de R$ 12.287.569,00, referente ao quarto trimestre do ano de 2002, de acordo com o Pedido de 29/04/2003, à e-fl. 009. Esse pedido foi acompanhado de declarações de compensação de débitos diversos, às e-fls. 005 e 006.

O Parecer SEORT nº 13884.572/2007 da DRF em São José dos Campos, de e-fls. 187 a 193, não reconheceu a integralidade do crédito, reconhecendo apenas o direito creditório de R$ 483.062,50, em 17/09/2007. Tal redução decorreu de a contribuinte não efetuou seu pedido com base na legislação, para o saldo do 4º trimestre de 2002 apenas, mas sim o acumulado desde o ano de 1999 até aquele trimestre. Com base nesse parecer, o Delegado de São José dos Campos emitiu Despacho Decisório de e-fl. 194, em 18/09/2007, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento no valor reconhecido, homologando as compensações pleiteadas até aquele limite.

Intimada do despacho (e-fl. 210), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 218 a 246, para que fossem declarado insubsistente o despacho decisório e reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento do presente processo, para que se homologue as compensações a ele vinculadas. A 2ª Turma da DRJ/RPO, propôs a realização de diligência proposta às e-fls. 280 e 281, para verificar o montante do crédito transferido dos anos anteriores para o 4º trimestre de 2002. A referida diligência concluiu, às e-fls. 1031 a 1035, pela não comprovação de R$ 2.549.955,17 dos valores pedidos pelo contribuinte. Cientificada do resultado da diligência em 28/12/2010, a contribuinte apresentou manifestação complementar às e-fls. 1050 a 1057, em 07/01/2011.

Já a 8ª Turma da DRJ/RPO, em 07/06/2011, apreciou as manifestações da contribuinte, resultando o acórdão nº 14-34.019, às e-fls. 1060 a 1068, considerando procedente em parte a manifestação de inconformidade pra reconhecer o valor de R$ 597.339,80 como saldo credor passível de ressarcimento para o 4º trimestre de 2002.

Intimada do acórdão da DRJ a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1071 a 1106. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, às e-fls. 1156 a 1162, decidiu pela nulidade do julgamento de primeira instância para que nova decisão fosse elaborada considerando-se o resultado da diligência, mas levando-se em conta todo o saldo credor acumulado em ter janeiro de 1999 e dezembro de 2002.

A nova decisão da 8ª Turma da DRJ/RPO, às e-fls. 1167 a 1179, igualmente considerou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte, concluindo, novamente, que, dos R$ 12.287.569,66 pleiteados pela contribuinte, R$ 597.339,80 era o valor dos créditos passíveis de ressarcimento para compensação referentes ao 4º trimestre de 2002; da diferença entre esses valores R$ 11.222,45 eram créditos indevidos, relativos aos ativos da empresa; R$ 2.538.732,72 foram glosados pois não foram comprovados; e R$ 9.140.274,69 referiam-se a créditos escriturados em outro período.

Cientificada do novo acórdão da DRJ em 25/10/2013 (e-fl. 1209), a contribuinte voltou a interpor recurso voluntário, agora às e-fls. 1212 a 1254, em 14/11/2013. Em apertada síntese, o recurso trouxe as seguintes alegações, reproduzidas a partir do relatório do acórdão sobre o qual aqui se controverte, às e-fls. 1299 e 1300:

> *a) a DRJ ignorou a determinação contida no Acórdão 3401002.310 e mais uma vez não se manifestou sobre a diligência que analisou a legitimidade dos créditos acumulados de trimestres anteriores; b) a questão da falta de apresentação de documento comprobatórios dos créditos acumulados de períodos anteriores foi superada pela realização da diligência fiscal, que atestou a legitimidade do valor de R$ 9.737.614,49; c) o verdadeiro motivo para o indeferimento desses créditos foi o óbice de natureza puramente formal envolvendo a periodicidade do pedido de ressarcimento; d) a IN 210/2002 não pode ser aplicada retroativamente aos créditos gerados antes de sua vigência, além do que, atos administrativos não podem estabelecer restrições não previstas em lei; e) não foi possível retificar os pedidos de ressarcimento fracionandoos por trimestre calendário em razão da decadência; f) o princípio da não-cumulatividade garante o direito à transferência dos créditos para os períodos subsequentes (art. 49 do CTN); e g) protestou pela juntada posterior dos documentos comprobatórios da parcela de créditos de IPI não comprovados em sede de diligência, no valor de R$ 2.538.732,72.*

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 16/09/2014, resultando no acórdão nº 3403-003.223, que tem as seguintes ementas:

> *IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.*
>
> *O princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores, assim como o transporte do saldo credor da escrita para períodos de apuração subseqüentes para a mesma finalidade.*
>
> *RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR DE ESCRITA.*
>
> *Com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional e, além da possibilidade de transferência do saldo credor para os períodos seguintes, instituiu o direito ao ressarcimento e à compensação desse saldo.*
>
> *SALDO CREDOR DE ESCRITA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES. RESSARCIMENTO .*
>
> *As Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 728/2007, quando interpretadas em consonância com as normas de hierarquia superior não vedaram o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.*

RESSARCIMENTO. LIMITAÇÃO DO PEDIDO A UM TRIMESTRE CALENDÁRIO.

Com o advento da IN SRF 728/2007 cada pedido de ressarcimento de saldo credor da escrita deve se referir a um único trimestre calendário.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito oposto à Administração.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer do direito de o contribuinte utilizar o valor remanescente de R$ 9.140.274,69, correspondente a saldo credor de IPI transferido para o 4º Trimestre de 2002, para ressarcimento e compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal. Sustentou pela recorrente o Dr. Ricardo Valim de Camargo, OAB/SP 163.086.

A questão central da discussão, concernente à possibilidade de ressarcimento de saldos credores relativos a mais de um trimestre, teve o seguinte argumento esgrimido pelo relator, às e-fls. 1304 e 1305:

Desse modo, o fato de as instruções normativas mencionarem que ***"somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período ou no trimestre-calendário",*** *não autoriza a conclusão de que a Receita Federal está vedando o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude de transporte de trimestres anteriores, mesmo porque não é esse o comando emanado do regime jurídico de créditos do IPI atualmente em vigor.*

Tendo em vista que a administração pública só age dentro dos lindes da legalidade, a menção contida nas instruções normativas, no sentido de que ***"somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período",*** *só pode ser entendida no sentido de que somente poderão ser ressarcidos os créditos que possuírem existência jurídica, ou seja, aqueles que estiverem devidamente escriturados no livro.*

As instruções normativas citadas na fundamentação do voto condutor do acórdão de primeira instância, em momento algum vedaram de forma expressa o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

(...)

Assim, a conclusão a que se chega é no sentido de que, atualmente, embora haja vedação de se incluir no pedido de ressarcimento saldos credores de mais de um trimestre calendário, não existe óbice algum quanto ao direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI que chegou por transporte de períodos anteriores ao trimestre calendário objeto do pedido.

> *Uma coisa é a restrição procedimental de vincular um pedido de ressarcimento a cada trimestre-calendário, e outra coisa totalmente distinta é entender que essa limitação impede o ressarcimento do saldo credor de escrita que veio por transporte de trimestres anteriores.*
>
> (negritos do original)

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão em 26/09/2014 (e-fl. 1307), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 1308 a 1317, em 29/10/2014. Os acórdãos paradigmas, de nº 3302-001.845 e nº 3401-002.023, trazem o entendimento de que o saldo anterior acumulado na escrituração não pode ser ressarcido como se fosse valor relativo ao trimestre do pedido de ressarcimento, sendo passíveis de manutenção na escrita fiscal, porém devendo ser objeto de pedido específico relativo ao trimestre de sua escrituração. Em divergência, foram aqueles arestos paragonados ao acórdão *a quo*, que concluiu não existir óbice quanto ao direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI que chegou por transporte de períodos anteriores ao trimestre calendário objeto do pedido.

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador, no despacho e e-fls. 1323 a 1327, em 29/03/2015, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n° 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 1329) do acórdão nº 3403-003.223, recurso especial de divergência e do despacho de sua admissibilidade em 18/05/2015 e apresentou contrarrazões em 02/06/2015, às e-fls. 1334 a 1365.

Inicia pleiteando que não se conheça do recurso especial do Procurador, pois os paradigmas não atenderiam ao disposto o § 10 do art. 67 do RICARF, que afirma não servem de paradigmas os acórdãos que tenham tese já superada na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. A contribuinte afirma que os acórdãos paradigmáticos ainda se encontrariam pendentes da decisão de recursos especiais de divergência a eles interpostos; isso implicaria na precariedade dos próprios acórdãos como paradigmas, bem como do conhecimento do presente recurso com base naqueles que somente deveria ocorrer após a confirmação do entendimento neles disposto com os seus julgamentos pela CSRF.

No mérito, repisa argumentos já esgrimidos em seus recurso e impugnação anteriores, concluindo com o pedido da denegação do provimento ao recurso especial de divergência do Procurador.

Encontra-se no processo petição da contribuinte na qual, expressamente, requer desistência de impugnação ou recurso administrativo para fins de desistência parcial relativa aos tributos que foram compensados com os créditos de IPI no montante de R$ 2.549.955,17, cuja comprovação estava em litígio nos autos. Os débitos que se pretendera compensar com os referidos créditos já haviam sido transferidos para outro processo com a inclusão no Programa de Regularização Tributária - PR.T

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da Fazenda é tempestivo.

Preliminarmente há que se enfrentar o pleito de não conhecimento do recurso efetuado pela contribuinte em suas contrarrazões. Não tem razão nesse seu pedido com fulcro no § 10 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n° 256 de 22/06/2009.

Esse dispositivo tinha a seguinte redação:

> *§ 10. O acórdão cuja tese, **na data de interposição do recurso**, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.*

(Negritei.)

A simples leitura da parte destacada no parágrafo transcrito já demonstra que o requisito de não estarem superados os paradigmas pela CSRF há que ser verificado na data da interposição do recurso, e não em momento futuro, como pretende a contribuinte. Além disso, a prevalecer a tese da contribuinte, se fosse necessária a posição final da CSRF para que se interpusessem os recursos especiais de divergência, o próprio instituto do recurso especial ficaria congelado no tempo, haja vista que nenhuma matéria nova teria paradigma que permitisse subir recurso à CSRF.

Mérito

Quanto ao mérito, uma vez que, em face das diligências solicitadas, foi reconhecida a legitimidade dos créditos dos períodos anteriores ao 4º trimestre de 2002, no montante de R$ 9.140.274,69, comungo da decisão prolatada no acórdão recorrido, pois julgo corretas as razões de decidir da decisão *a quo*, e por essa razão as reproduzo:

> *(...)*
>
> *Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorria com os créditos escriturais, eram eles concedidos a título de incentivos fiscais. Não tinham (e não têm)*
>
> *nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podiam ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e de ressarcimento em dinheiro, conforme previsão específica na lei do incentivo.*
>
> *Essa situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que na prática acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilização do saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu artigo 11 que (...) **O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre-calendário,***

*decorrente da 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.(...)" (grifei).*

Ao editar esse dispositivo legal, o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional concedida pela nãocumulatividade, pois, na prática, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e de ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então, e ao qual não estava obrigado pela Constituição.

*Dessa breve análise do regime jurídico dos créditos de IPI, verifica-se que a lei sempre foi **imperativa** no sentido de determinar a transferência do saldo credor de um determinado período para o período seguinte com a finalidade de que fosse utilizado prioritariamente no abatimento de débitos futuros do imposto. E com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário continuou a ser prioritariamente utilizado no abatimento de débitos do imposto, mas o eventual saldo credor resultante dessa operação, ao final de cada trimestre-calendário, deixou de ser um crédito meramente escritural e passou a ser um crédito ressarcível e compensável com outros tributos.*

*Para o fim de interpretar as instruções normativas, é importante frisar que no art. 11 da Lei nº 9.779/99 o legislador utilizou a expressão **"saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre calendário"** e não a expressão **"saldo credor de IPI gerado em cada trimestre calendário".** Resulta daí que o entendimento da DRJ ao expurgar do saldo passível de ressarcimento o saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores, configura uma aplicação ilegal as instruções normativas citadas, pois conforme se viu alhures, as normas de hierarquia superior são imperativas quanto ao direito de os contribuintes transferirem o saldo credor de escrita para os períodos de apuração subseqüentes a fim de ser utilizado na amortização de débitos do imposto e, na hipótese de ainda sobrar crédito, utilizá-lo via compensação ou ressarcimento.*

Os referidos atos administrativos, conforme já mencionado, possuem presunção de legalidade e devem ser interpretados conforme o dispositivo legal que visam regulamentar, no caso o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A faculdade concedida à administração tributária na parte final do "caput" do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e também no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/96, certamente não inclui a possibilidade de suprimir o direito que foi concedido por lei.

são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período", não decorre logicamente a conclusão de que o saldo

credor acumulado por transporte de períodos anteriores não possa ser objeto de ressarcimento ou compensação. A uma, porque essa interpretação literal não encontra guarida nas normas de hierarquia superior, uma vez que o art.

11 da Lei nº 9.779/99 valeu-se da expressão ***"saldo credor acumulado"*** *e não* ***"saldo credor gerado"****. E a duas, porque o saldo credor de período anterior* ***também deve ser escriturado no período seguinte*** *para que possa se* ***"acumular"*** *com os créditos gerados nesse período.*

Não se olvide de que a regra é no sentido de que o crédito de IPI só tem existência jurídica se estiver escriturado (a exceção é o art. 252 do RIPI/2010). Não existe crédito de IPI fora do livro de IPI. Assim, para que o saldo credor do período anterior tenha existência jurídica ele precisa ser necessariamente escriturado no período seguinte. E se ele foi escriturado no período seguinte, obviamente que atendeu à determinação das instruções normativas, que jamais poderiam admitir o ressarcimento de créditos que não estivessem escriturados no período.

Desse modo, o fato de as instruções normativas mencionarem que ***"somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período ou no trimestre-calendário",*** *não autoriza a conclusão de que a Receita Federal está vedando o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude de transporte de trimestres anteriores, mesmo porque não é esse o comando emanado do regime jurídico de créditos do IPI atualmente em vigor.*

Tendo em vista que a administração pública só age dentro dos lindes da legalidade, a menção contida nas instruções normativas, no sentido de que ***"somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período",*** *só pode ser entendida no sentido de que somente poderão ser ressarcidos os créditos que possuírem existência jurídica, ou seja, aqueles que estiverem devidamente escriturados no livro.*

As instruções normativas citadas na fundamentação do voto condutor do acórdão de primeira instância, em momento algum vedaram de forma expressa o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

A interpretação acima exposta foi ratificada pela IN 728/2007, que acrescentou o § 7º ao art. 16 da IN 600/2005. O referido § 7º está em total harmonia com o art.

11 da Lei nº 9.779/99, ao prescrever que cada pedido de ressarcimento deve se referir a um único trimestre-calendário, ***devendo ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, após efetuadas as deduções na escrituração fiscal.***

Tal determinação está em consonância com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, pois a primeira utilização do saldo credor continua sendo o abatimento dos débitos no período de apuração. Somente na hipótese de ainda restar saldo credor acumulado no período é que será possível o aproveitamento mediante ressarcimento ou compensação.

> *Quanto à obrigatoriedade de cada pedido de ressarcimento se referir a um único trimestre calendário, não existe nenhuma ilegalidade em tal limitação, pois o aspecto procedimental do pedido está incluído no poder normativo da administração tributária estabelecido no art. 11, parte final, da Lei nº 9.779/99 e também no art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96.*
>
> *Observe-se que o próprio art. 11 da Lei nº 9.779/99 já impõe que o período de apuração do ressarcimento seja trimestral. O que a IN 728/2007 fez foi impedir que um mesmo Perdecomp contemple saldos credores de dois ou mais trimestres calendário.*
>
> *Assim, a conclusão a que se chega é no sentido de que, atualmente, embora haja vedação de se incluir no pedido de ressarcimento saldos credores de mais de um trimestre calendário, não existe óbice algum quanto ao direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI que chegou por transporte de períodos anteriores ao trimestre calendário objeto do pedido.*
>
> *Uma coisa é a restrição procedimental de vincular um pedido de ressarcimento a cada trimestre-calendário, e outra coisa totalmente distinta é entender que essa limitação impede o ressarcimento do saldo credor de escrita que veio por transporte de trimestres anteriores.*
>
> *Deve o acórdão de primeira instância ser reformado quanto a este aspecto, pois a interpretação literal das instruções normativas, fazem com que aqueles atos administrativos pareçam ilegais, quando na verdade não o são.*
>
> *No caso concreto, a legitimidade do saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores foi aferida pela autoridade administrativa no termo de diligência de fls. 1031 a 1035 e houve indeferimento expresso por parte da 8ª Turma da DRJ Ribeirão Preto nas fls. 1179,* in verbis*:*
>
> (omissis)
>
> *Sendo assim, é evidente que a DRJ homologou o resultado da diligência ao autorizar o aproveitamento do saldo credor transferido de período anterior na escrita fiscal para abatimento do IPI. Se esses créditos fossem ilegítimos, eles já teriam sido glosados pela fiscalização no termo de diligência, o que não ocorreu.*

Dessarte, no caso concreto não vejo reparos a fazer em relação à decisão *a quo*.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos