



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

Processo nº 13817.000157/00-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2014
Matéria IPI
Recorrente MAGNETTI MARELLI COFAP CIA. FABRICADORA DE PEÇAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

IPI. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE UM ESTABELECIMENTO COM DÉBITO DE OUTRO. POSSIBILIDADE.

Não há vedação explícita à possibilidade de uma pessoa jurídica compensar créditos de IPI apurados em um estabelecimento com débitos, do mesmo imposto, apurados por outro estabelecimento, desde que observado o procedimento previsto nos atos normativos pertinentes, não se qualificando tal situação como violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, cuja restrição se circunscreve à transferência de créditos, não à compensação.

DESPACHO DECISÓRIO. MODIFICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS. ACÓRDÃO DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A decisão exarada em exame de impugnação ou manifestação de inconformidade não pode modificar os critérios jurídicos que nortearam a elaboração do despacho decisório, notificação de lançamento ou auto de infração, a teor do art. 146 do Código Tributário Nacional.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL.

Consoante novel redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, os pedidos de compensação, à época, pendentes de análise pelas autoridades administrativas se converteram em declaração de compensação, devendo ser-lhes aplicada a legislação pertinente, razão pela qual, retificados dados constantes da declaração de compensação, o termo inicial do prazo quinquenal para homologação tácita passa a ser a data da modificação introduzida.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO POR DECURSO DE PRAZO. TERMO INICIAL.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.367/2006 e Lei nº 12.365/2012 em 23/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/08/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 25/

08/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 24/08/2015 por ROBSON JOSE BAYERL, Ass

inado digitalmente em 07/08/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 26/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os pedidos de compensação convertidos em declaração de compensação, por força das disposições do art. 74 da Lei nº 9.430/96, tem como termo inicial para contagem do prazo quinquenal para sua homologação tácita a data do seu protocolo na Secretaria da Receita Federal, conforme previsão inserta no art. 73 da IN SRF 460/2004.

POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO COM SALDO CREDOR DE ESCRITA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES.

O saldo credor verificado ao fim de determinado período de apuração é transferido aos períodos seguintes. Com a entrada em vigor do art. 11 da Lei nº 9.779/99, além da possibilidade de transferência do saldo credor para os períodos seguintes, essa norma estabeleceu o direito ao ressarcimento e a compensação desse saldo. As Instruções Normativas que disciplinam o regime de crédito do IPI devem ser interpretadas em consonância com as normas de hierarquia superior, sendo assim, elas não vedam o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento a) quanto à possibilidade de incluir mais de um trimestre em um mesmo pedido de compensação. Vencidos os Conselheiros Robson Bayerl e Cláudio Massetti. Designado o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça; e b) para considerar homologadas as compensações. Vencidos os Conselheiros Júlio Ramos e Eloy Eros da Silva Nogueira.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Eloy Eros da Silva Nogueira – Redator Designado *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Jean Cleuter Simões Mendonça, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Cláudio Monroe Massetti.

Julgado em maio de 2014, este acórdão não pôde ainda ser formalizado em virtude de o redator designado durante a sessão, Conselheiro Jean Cleuter, não haver redigido o voto vencedor até sua renúncia do cargo. Designa-se, agora, o Presidente do colegiado para a tarefa por ser ter eu acompanhado a tese vencedora quanto á possibilidade de postulação de ressarcimento de mais de um trimestre em um mesmo formulário.

Versam estes autos sobre pedido de ressarcimento de IPI, lastreado no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF 33/99, referente ao 3º trimestre/2000.

A DRF Santo André/SP, ao examinar o pleito, glosou do direito creditório reconhecido o valor do saldo credor transportado do 2º trimestre/2000 e **homologou** as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte sustentou, preliminarmente, a decadência do direito à revisão da escrituração do IPI, com espeque no art. 74 da Lei nº 9.430/96, uma vez que entre o pedido de compensação e a ciência do despacho houve transcurso de prazo superior a 05 (cinco) anos. No mérito, defendeu a comprovação fática de existência do direito de crédito e que o pedido de ressarcimento envolvia o saldo credor acumulado de períodos anteriores.

A DRJ Ribeirão Preto/SP julgou a manifestação de inconformidade improcedente em decisão assim ementada:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. FORMA DE APURAÇÃO.

Somente os créditos escriturados no trimestre-calendário dão azo a ressarcimento.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO.

Reputa-se como não declarada a compensação de débitos com créditos de terceiros em virtude de vedação normativa.

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DE ESTABELECIMENTOS. VIOLAÇÃO.

A compensação de débito de um estabelecimento filial com crédito de outro estabelecimento filial da mesma empresa configura transferência de crédito escritural e representa uma violação do princípio da autonomia dos estabelecimentos do IPI.”

Em recurso voluntário o contribuinte defendeu que não houve compensação de créditos de terceiros, mas sim observância ao procedimento permitido pela Solução de Consulta DISIT/9ª RF nº 42/01; que não seria possível à DRJ promover a *reformatio in pejus*, porquanto a DRF considerou as compensações não homologadas e não “**não declaradas**”, como afirmou aquela; que a retificação de declaração de compensação não tem o condão de interromper o prazo decadencial, com o consequente reinício de sua contagem; e, que não há vedação para pedido de ressarcimento de créditos de IPI relativos a trimestres-calendários distintos, como decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

As questões submetidas a julgamento nesta assentada estão circunscritas basicamente à ocorrência (ou não) de homologação das compensações realizadas, imbricada com a possibilidade de *reformatio in pejus* pela decisão recorrida, considerando a compensação não declarada por supostamente envolver transferência indevida de créditos de IPI; e, a possibilidade de ressarcimento de créditos pertencentes a trimestres-calendários distintos daquele para o qual foi formulado o pedido.

Principiando pelo exame da compensação, acentuo, primeiramente, que o caso vertente não envolve compensação de créditos de uma pessoa jurídica com débitos de outra, como poderia sugerir o formulário utilizado, mas sim a compensação de débitos de IPI de um estabelecimento da pessoa jurídica, com créditos apurados em outro estabelecimento da **mesma** pessoa jurídica.

A utilização do formulário “Pedidos de Compensação de Créditos com Débitos de Terceiros” se deve exclusivamente ao que a DRJ denominou “inadequação formal”, uma vez que a compensação de créditos de IPI apurados em um estabelecimento com débitos apurados em outro não poderia ser viabilizada por meio do formulário padrão “Pedido de Compensação”.

Pois bem, feitos os esclarecimentos julgados convenientes, passo à análise da situação.

Revedo as disposições da IN SRF 21/97, não encontrei nenhuma vedação à compensação realizada pelo contribuinte, valendo reproduzir os seguintes dispositivos do ato normativo em tela:

“Art. 8º O ressarcimento dos créditos relacionados no art. 3º será efetuado, inicialmente, mediante compensação com débitos do IPI relativos a operações no mercado interno.

§ 1º Na hipótese de total impossibilidade de compensação, o ressarcimento será efetuado em espécie, a requerimento da pessoa jurídica, apresentado no formulário “Pedido de Ressarcimento”, constante do Anexo II.

(...)

Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§ 1º A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

(...)

§ 9º Os pedidos de compensação de débitos, vencidos ou vincendos, de um estabelecimento da pessoa jurídica com os

créditos a que se refere o inciso II do art. 3º, de titularidade de outro, apurados de forma descentralizada, serão apresentados na DRF ou IRF da jurisdição do domicílio fiscal do estabelecimento titular do crédito, que decidirá acerca do pleito. (Incluído pela IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997)

§ 10. Na hipótese do parágrafo anterior, a compensação será pleiteada por meio do formulário 'Pedido de Compensação', de que trata o Anexo III. (Incluído pela IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997)''

Note-se que o art. 8º, § 1º dispunha que o pedido de ressarcimento seria efetuado **pela pessoa jurídica** e não pelo **estabelecimento**, sendo aquela, e não este, o titular do direito creditório, assegurando o art. 12, § 1º o direito à compensação com **quaisquer** tributos ou contribuições sob a administração da SRF.

Não se deve confundir a impossibilidade de **transferência de créditos** de IPI entre estabelecimentos distintos, seja da mesma ou de outra pessoa jurídica - vedado pela legislação de regência do imposto, como corolário do princípio da autonomia dos estabelecimentos -, com a **compensação tributária**, cuja regulação está escorada em regras distintas, baralhando suas normas a ponto de transplantar limitações previstas em um instituto para o outro.

Destarte, o próprio art. 12, § 9º da IN SRF 21/97, acima transcrito, já previa exceção à aludida regra, quando permitiu não só a compensação de créditos presumidos de IPI (Lei nº 9.363/96), como também a própria transferência de tais créditos.

É certo que se poderia indagar da falta de previsão específica para tal proceder; no entanto, não se pode olvidar também que o ressarcimento *sub examine*, lastreado no art. 11 da Lei nº 9.779/99, somente foi introduzido na legislação pátria após a edição da referida instrução normativa, o que leva ao exame do assunto sob a luz da IN SRF 210/2002.

Neste sentido, o art. 14 da IN SRF 210/2002 não discrepa muito, em sua essência, do art. 8º, § 1º da IN SRF 21/97, senão veja-se:

“Art. 14. Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

(...)

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, mediante utilização do "Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI", bem assim utilizá-los na forma prevista no art. 21 desta Instrução Normativa.”

Importante girar e analisar a parte final do parágrafo segundo - que prevê expressamente a possibilidade de compensação - pois, se levada às últimas consequências a

premissa adotada pela decisão reclamada, aludida previsão perderia completamente o sentido, pois o crédito, se pertencente ao estabelecimento e não à pessoa jurídica, somente poderia ser ressarcido em espécie, uma vez que o **estabelecimento** não possuiria débito algum a compensar, pois atualmente o IPI é o único tributo apurado de forma descentralizada, restando como única alternativa a devolução em espécie, o que não parece se compaginar com o desiderato da legislação.

A apuração do imposto e a titularidade do saldo credor porventura verificado, enquanto mantido na escrituração fiscal, segundo a legislação do IPI, pertence ao **estabelecimento**; no entanto, optando-se pelo seu ressarcimento, e conseqüente estorno do livro próprio de apuração do imposto, a titularidade do **direito creditório** passa a pertencer à **pessoa jurídica**, que pode utilizá-lo, sim, na forma do art. 21, qual seja, compensar com débitos vencidos ou vincendos relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

Em interpretação dissonante da DRJ Ribeirão Preto/SP, com todas as vênias, assevero que as instruções normativas, quando proibiram a compensação de crédito de um contribuinte, ou sujeito passivo, com débito de outro, utilizaram estes termos (contribuinte e sujeito passivo) como sinônimos de pessoa jurídica e não de estabelecimento, segundo a legislação do IPI, pois quando quiseram se referir a tal entidade, fizeram-no com a utilização do termo “estabelecimento”.

Como não bastasse, a própria unidade jurisdicionante acatou a compensação apresentada pelo ora recorrente, conforme despacho de fl. 107-v e despacho decisório de fls. 820/821, não cabendo ao Órgão de Julgamento *a quo* a revisão de questões não submetidas à manifestação de inconformidade e, por conseqüência, à discussão administrativa.

Neste passo, já adentrando outra matéria proposta em recurso, ainda que não concorde *prima facie* com a impossibilidade de *reformatio in pejus* em sede de contencioso administrativo, tese a qual guardo certa reserva, é inequívoco que, assim agindo, a decisão de piso modificou por completo os critérios jurídicos do despacho decisório, que em momento algum tratou as compensações apresentadas pelo contribuinte como **não declaradas**, mas sim, a par de tomá-las como válidas, procedeu à sua **homologação parcial**, em decorrência da glosa dos créditos ora combatida.

Então, se a instância recorrida entendia equivocado o procedimento da unidade preparadora, competia-lhe anular o despacho decisório exarado para que outro fosse produzido, não ela própria, através da decisão, alterar os fundamentos jurídicos do ato administrativo original (despacho decisório), o que não é permitido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional.

Pelas razões expostas, entendo que as compensações já foram objeto de parcial homologação e, em seu atual estágio, não podem ser revistas.

Na seqüência, tendo em conta, que a não homologação de parcela da compensação alcança um pedido protocolado em 08/11/2000 e retificado em 15/07/2004, cumpre examinar a alegação de ausência de previsão legal para a interrupção do prazo decadencial para homologação tácita, levantada pelo recorrente.

Não há como negar que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação alterada por normas supervenientes, dispôs que todos os pedidos de compensação pendentes de exame pela autoridade administrativa, pelos idos de 2002, seriam convertidos em declaração de

compensação para **os efeitos previstos no artigo**, dentre eles a homologação tácita por decurso de prazo.

Entretanto, não foi só este o efeito deflagrado pelo preceptivo em epígrafe, mas também a submissão à normatização do procedimento pela Secretaria da Receita Federal, conforme atribuição de disciplina ao órgão pelo seu parágrafo catorze.

Lastreada no poder legal conferido, a Secretaria de Receita Federal baixou a IN SRF 460/2004 para adequar a compensação à sua nova estrutura, prevendo em sua normatização o tratamento a ser dispensado, quanto à contagem do prazo de homologação, aos pedidos de compensação que, além de convertidos em declaração de compensação, foram também alvo de retificação, valendo a transcrição dos seguintes dispositivos:

“Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 7º—Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação.

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Art. 29. A autoridade da SRF que não-homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 1º—Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput , o débito deverá ser encaminhado à PGFN, para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no art. 48.

§ 2º—O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação.

Art. 59 . Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Art. 60. A retificação da Declaração de Compensação não altera a data de valoração prevista no art. 28, que permanecerá sendo a data da apresentação da Declaração de Compensação original.

Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF.

Art. 65. Aplica-se ao pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação o disposto nos arts. 55, parágrafo único, 56 a 59 e 62.

Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF.

Art. 73. Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 56, 61 e 64, a Declaração de Compensação, o Pedido de Restituição ou o Pedido de Ressarcimento em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Deinf, IRF-Classe Especial ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição ou o ressarcimento.” (destacado)

Ou seja, a teor do art. 59 supra, há na legislação tributária previsão de interrupção do prazo para contagem da homologação tácita da compensação, o que, a meu ver, é bastante acertado.

Ao providenciar a retificação de um pedido de compensação para alterar o valor do débito, por exemplo, como ocorreu no pedido de compensação protocolado em 08/11/2000, ainda que mantidos o tributo e o período de apuração, a bem da verdade, aludida alteração equivale sem sombra de dúvida à proposição de uma nova compensação, não fazendo sentido algum alterar elementos essenciais do pedido ou declaração de compensação, como é o caso do valor a liquidar, e desejar que a data a ser considerada, para fins de homologação por decurso de prazo, seja a data do pedido original.

Com isso, não vejo como tomar o pedido de compensação retificado como homologado tacitamente por decurso de prazo, pois entre a data da retificação e a ciência do despacho decisório não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos.

Por outro lado, ainda que o ato normativo seja posterior à apresentação e retificação dos pedidos de compensação, tenho que sua convolação em declaração de compensação é indiscutível, como previsto textualmente no art. 64 da IN SRF 460/2004, a eles se aplicando todo o tratamento dispensado a esta modalidade de extinção do crédito tributário.

Lastreado neste parâmetro de raciocínio, verifico que os demais pedidos de compensação apresentados e convertidos em declaração foram alcançados pela homologação por decurso de prazo, por força do art. 70 da IN SRF 460/2004 (“A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF”), eis que, entre a data de protocolo e a ciência do despacho decisório, ocorrida em 27/02/2008 (fl. 835-v), verificou-se ocorrência de lapso superior a 5 (cinco) anos.

O reconhecimento da aludida homologação tácita, entretanto, não implica a disponibilização do crédito utilizado para emprego em outras compensações ainda pendentes de exame ou cujo prazo para homologação não tenha se verificado.

No presente processo, que consubstancia compensações em ambas as situações, isto é, homologadas por decurso de prazo e homologadas parcialmente, deve-se manter a vinculação inicial do crédito a cada compensação realizada e adotar as normas de imputação estabelecidas pelo ato normativo em apreço (IN SRF 460/2004), bem assim, as regras aplicáveis à retificação de pedidos/declarações de compensação.

Assim, a admissão da retificação do pedido de compensação convertido em declaração de compensação, em que pese alterar o termo inicial para contagem da homologação tácita da compensação (art. 59), **não** modifica sua data de valoração (art. 60), que **deve ser considerada a data do documento original**. Demais disso, os débitos serão

compensados na ordem indicada pelo contribuinte nos documentos de compensação (art. 26, § 7º).

Nesta ordem de ideias, as compensações devem levar em conta a cronologia de formalização dos documentos de compensação.

Para o caso dos autos, aplicados os preceitos retrocitados, observa-se a seguinte situação:

Documento	Data Protocolo	Fl.	Crédito	Débito Compensado		
				Valor	Tributo	Per Apur.
Pedido de Ressarcimento	25/10/00	1	R\$ 804.986,11			
Valor reconhecido pela RFB	12/11/07	817	R\$ 719.638,78			
Pedido de Compensação	08/11/00	101		R\$ 729.671,75	1097	03--10/00
Retificação	15/07/04	959		R\$ 224.247,96	1097	03--10/00
Pedido de Compensação	20/11/00	103		R\$ 174.360,64	1097	01--11/00
Pedido de Compensação	30/11/00	104		R\$ 227.429,20	1097	02--11/00
Pedido de Compensação	20/12/00	106		R\$ 54.914,01	1097	01--12/00
Pedido de Compensação	28/12/00	107		R\$ 124.034,30	1097	02--12/00

Como se apura do quadro elaborado, o primeiro pedido de compensação avariado é justamente o documento retificado e não alcançado pelo decurso de prazo, de maneira que o crédito reconhecido, no montante de R\$ 719.638,78, é suficiente para abater integralmente o valor compensado, na quantia de R\$ 224.247,96, de maneira tal que a insuficiência de crédito se verificará no último pedido de compensação, cujo protocolo ocorreu em 28/12/00, no valor de R\$ 124.034,30.

Contudo, uma vez que a compensação indicada neste documento homologou-se por decurso de prazo, *ex vi* do art. 79 da IN SRF 460/2004, considerando a ciência do despacho decisório ocorrida em 27/02/2008, forçoso concluir que a Administração Tributária não pode exigir crédito tributário algum decorrente das compensações formalizadas neste processo e seu apenso.

Por derradeiro, nada obstante a inocuidade de tal debate¹, passo ao exame da possibilidade de se englobar créditos pertencentes a trimestres calendários distintos em um único pedido de ressarcimento.

Trilhando o mesmo raciocínio da decisão recorrida, também entendo que o ressarcimento de saldo credor de IPI a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/99, por força das disposições da IN SRF 33/99, que o normatiza, mormente o seu art. 2º, § 2º, II, deve ser requerido levando em consideração apenas os créditos escriturados no trimestre-calendário, o que é ratificado pelas demais instruções normativas que tratam de restituição, ressarcimento e compensação de tributos administrados pela RFB, como a INs SRF 210/2002, 460/2004 e 600/05.

O escopo de tal norma é intensificar o controle do direito creditório pertencente ao contribuinte, buscando evitar o seu reconhecimento dobrado ou em valores maiores que aqueles efetivamente devidos, isto é, que um mesmo crédito possa ser utilizado em mais de um trimestre-calendário, ainda que por equívoco do requerente, o que ocorreria com frequência acaso houvesse essa comunicabilidade entre os trimestres-calendários, daí a necessidade de tratá-los como períodos estanques, razão porque reputo correta a posição das autoridades administrativas.

Demais disso, atendendo a intimação da fiscalização (fls. 762/764) e mesmo quando do protocolo do processo, o contribuinte apresentou apenas documentos relativos ao 3º trimestre/2000, tais como os elementos de fls. 112/157 e 802/803, de maneira que agiu acertadamente a DRF Santo André/SP quando efetuou a glosa do saldo credor transportado do 2º trimestre/2000, que não fazia parte do pedido.

Como dito alhures, em face da situação estampada das compensações no caso vertente, tal posicionamento acaba por ser mostrar despiciente, uma vez que, mesmo mantida a glosa, não há crédito tributário a ser exigido em decorrência da redução do direito de crédito.

Em face de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a glosa do direito creditório vindicado e reconhecendo a homologação por decurso de prazo das compensações realizadas, nos termos do voto.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Redator designado *ad hoc*

A interpretação contida no acórdão de primeiro piso e assumida pelo Ilustre Relator deste Acórdão, no sentido de que as Instruções Normativas que disciplinam a matéria (ex.: IN nº 33/99 e 210/2002) estariam vedando o ressarcimento do saldo credor transportado de período anterior, mui respeitosamente, não tem sustentação no que dispõe a lei a esse respeito, como veremos a seguir.

Ressalto que, metodologicamente, esse entendimento esposado pelo I. Relator em seu alentado voto privilegia os dispositivos contidos nas instruções normativas como, por exemplo, a IN SRF 33/1999, a IN 210/2002; IN SRF 460/2004 e a IN SRF 600/2005, com a alteração introduzida pela IN 728/2007, contudo, o que estabelecem as instruções normativas devem ser lidas conjuntamente com o que estabelecem o Regulamento do IPI, as leis, o CTN e a CF sobre o regime jurídico do IPI.

Inicialmente, devemos ter como um dos fundamentos para deslindarmos as dúvidas eventualmente existentes a este respeito o que dispõe a CF para definir o regime jurídico do IPI. Especificamente a Carta Magna, em seu inciso II do § 3º do artigo 153, estabelece o princípio constitucional da não cumulatividade, qual seja: compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O Código Tributário Nacional, quando caracteriza o IPI, detalha o que definiu a Constituição Federal a esse respeito e informa que o saldo de um período de apuração

deve ser transferido para os períodos seguintes. Sublinho que o Código estabelece que deve ter status de lei o ato legislativo para disciplinar o regime de crédito Vejamos:

Lei n. 5.172, de 1966 (CTN):

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Essa definição foi incorporada, como se pode ver, no art. 27 da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 34/66:

Art. 27. Quando ocorrer saldo credor de imposto num mês, será ele transportado para o mês seguinte, sem prejuízo da obrigação de o contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo.

Considerando o que consta na Constituição e das Leis até aqui vistas, podemos consolidar que o princípio da não-cumulatividade consiste no direito ao crédito do imposto destacado em nota fiscal e no direito à transferência do saldo credor para períodos subseqüentes a fim de ser utilizado na amortização de débitos futuros do imposto; e que a transferência do saldo credor para o período seguinte é um direito assegurado à contribuinte e não uma operação que dependa da autorização da administração pública ou de ato do legislador, ou mesmo que possa ser suprimido por meio de decreto, portaria ou instrução normativa. E ainda, as normas até aqui consideradas estabelecem que o crédito de IPI tem a natureza de um crédito escritural, pois elas garantem a transferência do saldo credor para o período seguinte, mas elas não prevêm a possibilidade do ressarcimento em dinheiro;

Ocorre que, com a vigência do art. 11 da Lei nº 9.779/99, houve o acréscimo de um direito até então não previsto. O saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário continua a ser utilizado para o abatimento de débitos do imposto, mas o eventual saldo credor resultante dessa operação, ao final de cada trimestre-calendário, deixou de ser um crédito simplesmente escritural e tornou-se um crédito passível de ressarcimento e de compensação com outros tributos.

Vejamos o que esse artigo 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, dispôs:

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.(...)" (grifamos).

O entendimento dos julgadores de 1º piso e do I. Relator no sentido de excluir do saldo passível de ressarcimento o saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores, parece-nos uma interpretação dada às instruções normativas acima citadas que conflita com o que dispõem a CF, o CTN e as Leis que tratam da matéria, uma vez que, como pudemos verificar, essas normas - que são de hierarquia superior - definem que é um direito a transferência do saldo credor de escrita para os períodos de apuração subsequentes a fim de ser utilizado na amortização de débitos do imposto e, na hipótese de ainda sobrar crédito, utilizá-lo via compensação ou ressarcimento, independente de autorização da autoridade administrativa.

Assim, as instruções normativas citadas, ao mencionarem que "somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no período ou no trimestre-calendário", deve ser entendida que somente podem ser ressarcidos os créditos que possuam existência jurídica, ou seja, os que estiverem devidamente escriturados no livro. Mas esse texto normativo não pode ser interpretada que se está vedando o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude de transporte de trimestres anteriores, por que o ato administrativo possui validade e não pretende contrariar a lei, ou mesmo torná-la sem efeito, até porque não é esse o comando emanado do regime jurídico de créditos do IPI atualmente em vigor.

Sendo assim, voto no sentido de reconhecer o direito a ressarcimento do saldo credor dos créditos escriturados no trimestre calendário apurado com os valores pertencentes a trimestres calendários distintos.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - ad hoc.