



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

Processo nº 13817.000157/00-83
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.881 – 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAGNETTI MARELLI COFAP CIA. FABRICADORA DE PEÇAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR DE IPI TRANSPORTADO DA ESCRITA FISCAL DE PERÍODOS ANTERIORES. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.979/99. POSSIBILIDADE.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, autoriza a transferência do saldo credor de IPI de períodos anteriores para seguintes. As instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005, e alterações, devem ser interpretadas em sintonia com normas superiores que não vedam 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, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº **3401-002.668**, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito a ressarcimento do saldo credor dos créditos escriturados no trimestre calendário apurado com os valores pertencentes a trimestres calendários distintos.

Transcrevo, inicialmente, parte que interessa do excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"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.

O acórdão da decisão recorrida restou assim ementado:

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.

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.

Inconformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, alegando divergência jurisprudencial em relação à possibilidade ou não de inclusão, em um mesmo pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, apurado em mais de um trimestre-calendário.

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, aponta como paradigma o acórdão nº 3302-001.845. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, fls.1082/1086.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, fls.1094/1107, requerendo que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Portanto, a matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito à possibilidade ou não de inclusão em um mesmo pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, apurado em mais de um trimestre-calendário.

O presente processo versa 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.

O acórdão de piso, negou provimento a manifestação de inconformidade, por entender que as Instruções Normativas que disciplinam a matéria (IN nº 33/99 e 210/2002) estariam vedando o ressarcimento do saldo credor transportado de período anterior.

Por outro lado, a decisão recorrida, a decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário, por entender que o artigo 11 da lei nº 9.779/99, autorizava a compensação de saldo credor do IPI (acumulado) em cada trimestre-calendário com outros impostos e contribuições administrados pela Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com efeito, inicialmente, se faz necessário, percorrer os contornos jurídicos do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI, bem como seus fundamentos Constitucionais.

O Imposto sobre produtos Industrializados- IPI é um dos tributos mais relevantes na esfera de competência da União Federal, até a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº18, de 01 dezembro de 1965, o IPI era denominado Imposto de Consumo, gravando a saída de produtos do estabelecimento fabril. Contudo, a denominação não se mostrava adequada ao objeto de tributação do IPI, pois consumo, assim, havia de fato uma discrepância entre o nome do tributo e sua realidade econômica, que foi corrigida pela reforma tributária implantada em 1965.

Historicamente, o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo típico da sociedade industrial. No Brasil, ele surge com Lei nº 25, de 3/12/1891, embora alguns historiadores tenham localizado indícios dos tributos na época do Império.

Características do IPI

- (i) é um imposto real: incide sobre determinada categoria de bens, isto é, os produtos da indústria, por ser um imposto real, não leva em conta a capacidade contributiva das pessoas envolvidas em seu processo de circulação;
- (ii) é um imposto periódico: apuração da obrigação tributária, baseada no princípio da não-cumulatividade do imposto, demanda um período de tempo para se aperfeiçoar;
- (iii) é um imposto indireto: pois admite a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito para contribuinte de fato, quem arca, efetivamente, com o encargo tributário do IPI não é a pessoa legalmente obrigada a pagar o tributo, porém, uma terceira pessoa, alheia a esse dever jurídico, geralmente o consumidor;
- (iv) é um imposto proporcional: pois, em princípio, sua alíquota varia, de forma constante, em função da grandeza econômica tributada.

Funções

Historicamente, o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo típico da sociedade industrial. No Brasil, ele surge com Lei nº 25, de 3/12/1891, embora alguns historiadores tenham localizado indícios dos tributos na época do Império.

Há tributos que têm uma função eminentemente financeira, na medida em que objetiva tão-somente carrear receitas para os cofres do erário, um exemplo de tributo eminentemente financeiro é a extinta CPMF. Há tributos, entretanto, que desempenham a função reguladora e protecionista.

A função reguladora do tributo é caracterizada pela circunstância de que atua sobre o consumo, onerando os produtos a partir de sua utilidade. A função protecionista decorre da política de incentivos que norteiam a legislação do IPI. Com essa política, o legislador utiliza o tributo para incentivar determinadas atividades ou incrementar o desenvolvimento de uma determinada região. Exemplo singularmente popular a Isenção do IPI para aquisição de veículos destinados à utilização como taxi, na indústria a isenção do IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à fabricação de produtos.

Regime Jurídico Constitucional do IPI

A fim de que se possa conhecer devidamente qualquer tributo, torna-se necessário ter uma noção preliminar dos fundamentos sobre os quais se assenta o seu regime jurídico Constitucional. O IPI não constitui exceção e assenta-se sobre os seguintes fundamentos:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à

fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (Grifamos

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV - produtos industrializados;

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

...

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. ("Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003").

Em todo tributo encontra-se essa estrutura, ordenando o regime de sua instituição e cobrança. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional- CTN, integram um conjunto de regras e princípios maiores que se dirigem ao legislador infraconstitucional, outorgando e fixando os limites em que este pode exercer sua competência para exigir o tributo, todavia, a Constituição e o CTN não criam a obrigação tributária, essa é uma função da lei ordinária, a CF e o CTN, entretanto, criam direitos subjetivos para o sujeito passivo da obrigação tributária, impedindo que a lei entre em conflito com tais direitos, a fim de evitar o abuso de poder por parte do titular da obrigação tributária.

Princípios Gerais

Ao exercer a competência tributária para instituir e disciplinar obrigações relativas ao IPI, o legislador deve observar princípios gerais, aplicáveis a qualquer tributo, e princípios especiais, que são particulares ao IPI. Os princípios gerais apresentam-se sob a forma de limitações ao poder de tributar, ou sob a forma de imunidades asseguradas a determinadas pessoas e bens.

Princípio da Reserva Legal

De acordo com Princípio da Reserva Legal Tributária, nenhum tributo será exigido pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, sem lei anterior que o estabeleça, quando a Constituição vincula a instituição do tributo à existência prévia da lei, está se referindo precipuamente à lei votada e aprovada no Congresso Nacional, pelas Assembléias Legislativas e as Câmaras, ou à medida provisória que, embora não sendo lei sob o aspecto formal é considerada como instrumento legislativo equivalente, enquanto não for aprovado ou

rejeitado pelo Congresso Nacional. O Decreto ou norma de hierarquia inferior não pode instituir tributo.

O princípio da Reserva Legal atinge a criação, o aumento e a cobrança do tributo, por sua vez está sujeito ao princípio da anterioridade ou anualidade.

Princípio da Anterioridade

Nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro, em que haja sido publicada lei que o institui ou aumentou. O artigo 150, § 1º da CF, entretanto, estabelece uma ressalva a esse princípio, no que concerne ao aumento do IPI, estabelecendo que o princípio da anterioridade não se aplica, entre outros, ao imposto previsto no inciso IV, ou seja, ao IPI.

Neste sentido, o legislador pode estabelecer aumentos ao IPI no curso do mesmo exercício financeiro, isto significa que tais aumentos tornam-se exigíveis com a publicação da respectiva Lei ou Decreto, ou ato normativo. Podemos materializar para o mundo fático jurídico a recente redução do imposto para setor automobilístico, para fomentar e controlar o atual cenário econômico.

Princípio da Irretroatividade

Este princípio está diretamente ligado à proteção que a Constituição outorga, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, ao direito adquirido e ato jurídico perfeito. De acordo com esse princípio, nenhum tributo poderá ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que houver instituído ou aumentado.

Se por determinada Lei ou Medida Provisória, prevê que o IPI incidente sobre determinado produto é tributado à alíquota zero, lei posterior não pode instituir alíquota diversa sobre as operações com esse mesmo produto, realizadas sob a vigência da lei anterior, pois, se fizer, estará atingindo o direito subjetivo do sujeito passivo e contrariando, concomitantemente ao Princípio da Irretroatividade da legislação tributária prevista no artigo 150, inciso III, alínea “a” da CF. Em mero contorno acadêmico, a lei não pode retroagir com finalidade de alterar a obrigação tributária antes do início de sua vigência.

Princípio da Isonomia Tributária á inteligência do artigo 150, inciso II da Constituição

A isonomia dada à legislação tributária veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, e refere-se especificamente ao imposto de renda e outros tributos de natureza pessoal, pois o princípio da isonomia tributária aplica-se a pessoas, e não a objetos, enquanto que o IPI é um imposto voltado, essencialmente, para bens-produtos industrializados- mas, em alguns casos, a isonomia também pode ser aplicada pelo IPI, critério que depende da análise do caso concreto.

Princípio da uniformidade de tributação

Este princípio estatuído pelo art.150, inciso I, da CF, a União não pode exigir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção ou preferências em relação ao Estado, Distrito Federal ou Município. Em outras palavras, a União Federal não pode cobrar tributos diferentes em cada Estado ou Município, contudo, a Constituição Federal abre uma ressalva para os impostos com função protecionista, pois admite exceções para a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do país.

Princípio do não-confisco

De acordo com esse princípio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem utilizar tributo com efeitos confiscatórios¹.

Princípio Especiais

Além dos princípios gerais expostos até aqui, a instituição cobrança ou aumento do IPI deve observar os seguintes princípios que especifica:

Seletividade

Sua função deverá ser seletiva em função da essencialidade do produto, diz-se que o imposto é seletivo quando tributa os produtos de acordo com sua utilidade. À medida que o produto for adquirindo uma utilidade marginal, a tributação será aumentada. O IPI, portanto, é um tributo que onera mais os produtos supérfluos e beneficia aqueles que são mais essenciais.

Não-cumulatividade

O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com montante cobrado nas anteriores. Na prática abate-se o imposto exigido na operação anterior, de forma que o tributo não se acumule ao longo das operações subseqüentes, evitando a incidência em cascata.

Imunidades

No segundo caso a que nos referimos, inicialmente, estão as imunidades. Essas imunidades à incidência do IPI são de natureza objetiva, porque, conforme já exposto, trata-se de um imposto real, cujo objeto da tributação é o produto industrializado, assim as imunidades de caráter subjetivo, isto é, aquelas que dizem respeito às pessoas não se aplicam ao IPI. Entre aquelas que excluem a incidência do imposto temos: Imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, Imunidade sobre a exportação de produtos industrializados e a Imunidade sobre ouro como ativo financeiro.

Código Tributário Nacional - CTN (artigos 46 a 51)

O CTN complementa as regras de competência traçadas pela Constituição, estabelecendo as diretrizes que deverão ser observadas pelo legislador ordinário na definição da hipótese de incidência do tributo.

No tocante ao IPI, essas diretrizes são encontradas nos artigos 46 a 51 do CTN, que disciplinam, respectivamente:

- (i) o fato gerador do imposto: que dá início a obrigação tributária;
- (ii) a base de cálculo: que informa o quantum a ser pago;
- (iii) O sujeito passivo: que identifica quem está obrigado a pagar o tributo. Assim, o CTN cria obrigações para o legislador ordinário, estabelecendo os parâmetros que ele deve obedecer ao instituir o imposto.

¹ Princípios extraídos como base na Constituição Federal 1988. Demes Britto. Parecer .

Regulamento do IPI - RIPI

A Constituição Federal define as regras de competência, outorgando poderes às pessoas jurídicas de direito público interno para criação de tributos, a lei complementar (Código Tributário Nacional) completa as regras de competência estabelecidas pela Constituição e a lei ordinária, finalmente, observando as normas constitucionais e complementares, institui o tributo. E o regulamento?

Pois bem, os Decretos e Regulamentos são da maior relevância no campo das obrigações acessórias, porque põem em prática o que a lei estabelece, na realidade, constituem uma explicação articulada dos dispositivos da lei, contudo, a lei hierarquicamente superior prevalece em detrimento dos Decretos e Regulamentos.

O atual Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIP), é que ira orientar o sujeito passivo da obrigação tributária, em detalhe, sobre os procedimentos aplicáveis à exigência do imposto.

Não-cumulatividade do IPI nas operações de Débito e Crédito

O atual Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIP), é que ira orientar o sujeito passivo da obrigação tributária, em detalhe, sobre os procedimentos aplicáveis à exigência do imposto.

Como visto, o princípio da não-cumulatividade é de índole Constitucional e, no que diz respeito ao IPI, está previsto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal. De acordo com a redação desse dispositivo, o imposto pago em operações anteriores representa crédito compensável do contribuinte adquirente, que o utilizará para abater o montante correspondente do valor do IPI devido em operação posterior. Como geralmente, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos industrializados (produtos intermediários), a não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido, pelo produto acabado, o imposto incidente sobre matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos pelo industrial utilizados no produto final.

Nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo do imposto não deduzido, pode, inclusive, ser objeto de compensação nos termos da legislação vigente quanto aos demais impostos administrados pela Secretaria da Receita Federal que tenham que ser pagos pelo contribuinte, conforme se depreende no texto legal:

“Art.11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.” (grifei).

Dessa forma, o IPI, assim como ICMS, tende a ser um imposto sobre o valor acrescido por cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação de produtos e mercadorias, desde a produção até o consumo, pois ambos os impostos são plurifásicos, com a diferença do

ICMS, que abrange a etapa da comercialização, o que só ocorre com o IPI, excepcionalmente, conforme se observa no artigo 163, do Decreto nº 4.544/02 – RIPI:

“A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)”.

Nesse sentido, o artigo acima descrito, estabelece que este é efetivado pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte do imposto relativo a produtos com entradas no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele com saídas num mesmo período. Geralmente, esse período é decendial, porém, devemos analisar a legislação e ao caso concreto.

O crédito compensável decorre do imposto cobrado na entrada de matérias-primas e outros insumos no estabelecimento do contribuinte, também pode ser utilizado para anular o débito do imposto referente a produtos com saídas tributadas.

Verifica-se que o IPI foi estruturado, não para prática da não-cumulatividade de produtos, mas para períodos de tempo, conforme deixa entrever o artigo 163 da RIPI ao mencionar que a não-cumulatividade dada é efetivada num mesmo período. Assim sendo durante o período de apuração do imposto, os contribuintes contabilizam “entradas e saídas”.

As entradas geram créditos; as saídas geram débitos, abatendo-se dos débitos o crédito tem-se ao fim do período o imposto devido. Se houver mais créditos do que débitos, não há imposto a pagar, senão créditos a transferir para o período subsequente. Devido a esse sistema de apuração do imposto, alguns autores como **SACHA CALMON NAVARRO COELHO** (*comentários à constituição de 1988- Sistema Tributário, Rio Janeiro, Ed Forense, 1990*) entendem que o IPI e o ICMS são impostos periódicos, ao invés de instantâneos, ao contrário senso do que sustentam outros autores.

De qualquer forma, a observação de Sacha Calmon Navarro Coelho é relevante para demonstrar que a não-cumulatividade é aplicada por operações em cada período, e não por produto, mesmo porque alguns insumos utilizados no processo de industrialização perdem totalmente suas características, a partir do momento em que passam a integrar um novo produto acabado.

Crédito Compensável ou Dedutível

O crédito fiscal compensável ou dedutível, gerado pela aplicação do Princípio da não-cumulatividade do IPI ao regime de apuração do imposto, é um crédito de natureza escritural, cuja titularidade pertence ao contribuinte do IPI, ou aquele que lhe for equiparado pela legislação. Note-se que a RIPI refere-se sempre à pessoa do contribuinte, e não a pessoa do responsável pelo pagamento do IPI, o que demonstra o responsável, sujeito passivo indireto, não faz jus a qualquer crédito decorrente de sua obrigação de pagar o imposto. Isso ocorre porque o Princípio da não-cumulatividade do IPI aplica-se, exclusivamente, aos custos das matérias- primas e insumos utilizados na fabricação de produtos industrializados, ora, quem arca com esses custos é, basicamente, o sujeito passivo direto, ou seja, de um modo geral, o estabelecimento industrial.

O regulamento do IPI denomina os créditos fiscais decorrentes do sistema de apuração do imposto de créditos básicos, para distingui-los de outros créditos não associados, diretamente, ao processo de industrialização, ou melhor dizendo ao princípio da não-cumulatividade.

Créditos Básicos

O Regulamento do IPI, para fins de distinção, classifica os créditos escriturais do imposto como descreve o artigo 164 do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados):

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X- do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento”.
(grifei)

Feito este intróito inicial, passemos ao caso concreto.

Com efeito, crédito fiscal compensável ou dedutível, gerado pela aplicação do Princípio da não-cumulatividade do IPI ao regime de apuração do imposto, é um crédito de natureza escritural, tendo a Contribuinte o 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, considerando que não depende da autorização do Fisco, a própria lei autoriza.

Sem embargo, 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 mas elas não prevêem a possibilidade do ressarcimento em pecúnia.

Nos termos do artigo art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor acumulado em cada trimestre- calendário poderá ser utilizado para o abatimento de débitos do imposto, mas o eventual saldo credor resultante dessa operação, ao final de cada trimestre calendário, perde sua característica de crédito escritural, tornando-se um crédito passível de ressarcimento e de compensação com outros tributos.

A interpretação contida no acórdão de primeira instância, entendeu que as Instruções Normativas disciplinam a matéria (IN nº 33/99 e 210/2002) estariam vedando o ressarcimento do saldo credor transportado de período anterior.

De minha leitura e interpretação, entendo que as IN's, remetem a uma "permissão" para que a Contribuinte transfira o saldo credor de um período de apuração para o período de apuração seguinte para posterior abatimento dos débitos do imposto.

Chama atenção o art. 14, § 3º da IN 210/2002 (alterações IN nº 600), que levam ao interprete a existência de uma “restrição” ao estabelecer de modo textualmente que somente são passíveis de ressarcimento créditos escriturados no trimestre calendário.

Neste sentido, a conjunção desses dispositivos, levam o interprete a erro, considerando um conclusão equivocada no sentido de vedar o aproveitamento, por meio de compensação/ressarcimento, do saldo credor de IPI acumulado em virtude de transporte de períodos anteriores.

Noutro giro, ao interpretar o artigo.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**”.

Dessa forma, se entende o motivo do interprete de piso ao rejeitar o ressarcimento do saldo credor acumulado em razão do transporte de períodos anteriores.

Não é demais, trazer a transcrição do notável Augusto Becker:

“Há juristas – adverte F.Carnelutti – que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem

cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume- lamenta F. Carnelutti- tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves²”.

Sem embargo, penso que a interpretação das instruções normativas não se coadunam com o caso concreto. As Instruções Normativas devem ser lidas em harmonia com a norma, por uma questão hierárquica. Qualquer natureza, prevista em lei, induz o entendimento de aplicação imediata, por se tratar de uma norma principal, não se pode inovar, mas apenas dar cumprimento a lei.

Importante lembrar do plano sistêmico hierárquico, as leis devem se submeter ao plano superior, sob pena de que as mesmas podem provocar verdadeiros conflitos no momento da correta aplicação, como reiteradamente gritam as vozes dos bancos acadêmicos, ao invocar a pirâmide proposta por Hans Kelsen, a Constituição, representa a Lei maior, tendo abaixo desta os Tratados Internacionais, as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, e ainda compõem o quadro os Decretos, os Decretos Legislativos e as Resoluções, Portarias, Instruções Normativas, Avisos, Regimentos, também se constituem em normativos, mais detalhistas, os quais devem de forma estrita, satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a lei superior.

Portanto, o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, hierarquicamente superior as instruções normativas, prevalece quanto ao direito da Contribuinte transferir o saldo credor de escrita para os períodos de apuração subsequentes a fim de ser utilizado na amortização de débitos do imposto e, na remota hipótese de sobrar saldo de créditos, utilizá-los por meio de compensação ou ressarcimento.

Nestes termos, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como penso é como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6º Ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 129.

Processo nº 13817.000157/00-83
Acórdão n.º **9303-005.881**

CSRF-T3
Fl. 1.152
