



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

Processo n° 13857.000752/2005-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.913 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria IPI
Recorrente ITALPA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2002

Ementa:

IPI. SALDOS CREDORES ACUMULADOS EM 31.12.1998. IN SRF Nº 33/99.

Não padece de ilegalidade a IN SRF no. 33/99, no que restringe o aproveitamento do saldo credor do IPI, acumulado em 31.12.1998, para compensação escritural com débitos do próprio imposto ou no que condiciona o ressarcimento e a compensação de saldos formados a partir de janeiro de 1999 ao prévio esgotamento de créditos remanescentes na escrituração do contribuinte em 31.12.1998.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos administrativos judicantes não têm competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Súmula CARF nº 2.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É cabível a exigência de juros de mora com base na Taxa SELIC nos lançamentos tributários efetuados pela Receita Federal. Súmula CARF nº 4.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 08/04/2013 por MARCOS TRANCHESE ORTIZ, Assinado digitalmente em 27/04/20

13 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/04/2013 por MARCOS TRANCHESE ORTIZ

Impresso em 03/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Sirvo-me de trechos do relatório preparado pela fiscalização às fls. 476/481 para narrar os fatos relevantes à compreensão da controvérsia:

“INTRODUÇÃO.

(...) realizamos ação fiscal na empresa acima identificada, para verificar a legitimidade dos PEDIDOS DE RESSARCIMENTO do IPI relativos aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/1999 e 30/09/2002, tendo como fundamento o artigo 11 da Lei no. 9.779, de 19/01/1999 e a Instrução Normativa SRF no. 33, de 04/03/1999.

Os trabalhos tiveram início com a visita ao parque fabril, onde constatamos que o estabelecimento industrializa tubos e conexões - em PVC – para rede de água, esgoto e irrigação, dentre outros, com a utilização de resinas, carbonatos de cálcio e policloreto, como principais insumos.

Verificamos que a contribuinte classificou corretamente os produtos de sua fabricação e escriturou os insumos adquiridos no livro Registro de Entrada, onde foram apropriados os créditos de IPI e, posteriormente, transferidos para o livro Registro de Apuração do IPI.

(...)

Apuramos que os insumos utilizados no processo industrial possuíam alíquotas do IPI superiores às alíquotas dos produtos finais industrializados, gerando, dessa forma, à época dos pedidos de ressarcimento, saldos credores na conta fiscal.

Em face da existência de saldos credores de IPI, a contribuinte solicitou ressarcimento, com base no art. 11 da Lei no. 9.779/99, por meio dos seguintes processos administrativos: (...).

Apesar de os pedidos de ressarcimento terem sido integralmente DEFERIDOS (fls. 424/451), a fiscalização constatou que a pessoa jurídica MANTEVE na escrita fiscal, a partir de 01/01/99, o saldo credor do IPI acumulado até 31/12/1998, no valor de R\$ 602.260,03, contrariando, dessa forma, o disposto no §3º do art. 5º. da IN 33/99 (...).

RESSARCIMENTO DE IPI A PARTIR DE 01/01/99

É importante lembrar que o art. 11 da Lei no. 9.779/99, dispõe que o saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder deduzir 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 as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Nesse sentido foi editada a IN SRF no. 33/99, que estabeleceu normas sobre a apuração e a utilização do crédito do imposto e tratou, no artigo 4º, do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI a partir de 01/01/99:

‘Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no. 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.’

A IN SRF no. 33/99 normatizou, também, o aproveitamento dos créditos acumulados de IPI existentes em 31/12/1998, conforme dispõe o artigo 5º.:

‘Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.’

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o ressarcimento dos créditos de IPI gerados a partir de 01/01/99, nos termos do art. 11 da Lei no. 9.779/99, ficou condicionado ao tratamento dado aos créditos acumulados de IPI em 31/12/98, cujo ressarcimento é vedado.

Nesse sentido, o §2º do art. 5º da IN 33/99 estabeleceu que os créditos de IPI acumulados até 31/12/98, somente poderiam ser aproveitados com débitos decorrentes de venda de produtos acabados existentes em 31/12/98; e com débitos decorrentes da venda de produtos acabados a partir de 01/01/1999, com a utilização de insumos adquiridos até 31/12/1998.

Por sua vez, o §3º do art. 5º da referida Instrução Normativa, determinou que os créditos de IPI gerados a partir de 01/01/1999, somente podem ser utilizados nas condições previstas no art. 4º da IN SRF no. 33/99 (art. 11 da Lei no. 9.779/99) se esgotado o saldo credor do IPI existente em 31/12/1998.

Todavia, na hipótese de a contribuinte não conseguir aproveitar o crédito de IPI acumulado até 31/12/98, na forma estabelecida no §2º do art. 5º da IN no. 33/99, poderá, à sua opção, esgotar esse saldo credor mediante o seu estorno na escrita fiscal, conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF no. 15, de 25 de setembro de 2002, abaixo transcrito:

‘Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no §3º do art. 5º. da Instrução Normativa SRF no. 33/99, o saldo credor que remanescer do aproveitamento previsto no §2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo’.

(...)

DAS IRREGULARIDADES APURADAS

(...) constatamos que o saldo credor acumulado em 31/12/1998, no valor de R\$ 602.260,03, foi mantido na escrita fiscal até 31/12/2003, quando, então, foi estornada a importância de R\$ 531.0851,96, conforme demonstrado no Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 23/396).

Diante dessa constatação, a pessoa jurídica foi intimada a esclarecer e comprovar se o saldo credor do IPI, acumulado até 31/12/1998, foi aproveitado na forma definida no art. 5º da IN 33/99 (fls. 399/400).

Em resposta, a contribuinte apresentou planilhas comprovando que os débitos de IPI gerados a partir de 01/01/99, em função das vendas dos produtos acabados até 31/12/98, foi de R\$ 9.671,67; e que os débitos de IPI gerados a partir de 01/01/99, em razão das vendas dos produtos acabados com a utilização de insumos adquiridos até 31/12/98, foi de R\$ 2.923,16.

(...)

Assim sendo, conclui-se que, de acordo com os artigos 4º e 5º, da IN SRF 33/99, a empresa somente poderia aproveitar o saldo credor do IPI acumulado em 31/12/98 até o limite de R\$ 12.594,83 (R\$ 9.671,67 + R\$ 2.923,17).

Em face ao exposto, e de acordo com as informações e documentos apresentados pela contribuinte, glosamos o saldo credor do IPI acumulado em 31/12/98, no valor de 598.665,20

(R\$ 602.260,03 – R\$ 12.594,83), por ter sido indevidamente aproveitado na escrita fiscal a partir de 01/01/99.

Em seguida, reconstituímos a escrita fiscal (fls. 453/456), partindo-se do saldo credor acumulado em 31/12/98, no valor de R\$ 12.594,83, e apuramos a existência de saldos devedores do IPI (...).

(...)

Os saldos devedores do IPI acima discriminados não foram recolhidos, não foram compensados, nem declarados em DCTF, razão pela qual foram constituídos por meio do presente auto de infração.”

Intimada da lavratura do auto de infração, a ora recorrente interpôs tempestiva impugnação para, em síntese, insurgir-se contra a exigência aos seguintes fundamentos (fls. 487/505):

(a) o artigo 5º, da IN SRF no. 33/99 não poderia limitar o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado em 31/12/98 apenas para dedução dos débitos do próprio imposto, vedando o ressarcimento e a compensação;

(b) o artigo 5º, §3º da mesma IN SRF no. 33/99 também não poderia condicionar a utilização do regime de aproveitamento previsto pelo artigo 11, da Lei no. 9.779/99, ao prévio esgotamento dos créditos acumulados em 31.12.1998;

(c) é ilegal e inconstitucional a imposição, sobre o crédito tributário, de juros de mora calculados segundo a variação da Taxa SELIC;

(d) é inaplicável ao caso concreto a multa de ofício estabelecida pelo artigo 44, da Lei no. 9.430/96; e, finalmente,

(e) é incabível a imposição de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Tendo sido desprovida a impugnação por meio do acórdão de fls. 534/540, a interessada interpõe recurso voluntário, ao ensejo do qual reafirma os motivos da própria impugnação, exceção feita à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício (item ‘e’ acima), cujo pedido de exclusão acabou não renovado (fls. 554/576).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso é tempestivo e observa as demais formalidades aplicáveis à interposição, motivo pelo qual dele se conhece.

O tema em debate – concernente ao regime de aproveitamento dos créditos acumulados na escrita fiscal do IPI antes do advento da Lei no. 9.779/99 – não é novo. Em muitas oportunidades, este órgão administrativo de julgamento foi chamado a decidir a respeito.

Numa dessas ocasiões, a Primeira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, sob relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, hoje Presidente desta Terceira Turma, da Quarta Câmara, da Terceira Seção do CARF, decidiu a propósito que:

“O cerne da controvérsia reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI existente no livro modelo 8 em 31/12/1998, relativo ao acúmulo de créditos básicos do imposto, em decorrência do descompasso entre as alíquotas de entrada e de saída, sob as formas de ressarcimento ou compensação, com base no art. 11 da Lei no. 9.779, de 19/01/1999, e nos arts. 73 e 74 da Lei no. 9.430/96.

(...)

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na Constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Desse modo, e considerando que o silêncio das normas superiores em relação ao ressarcimento em dinheiro não impedia a União de concedê-lo por meio de incentivo fiscal, foi que a legislação ordinária criou os chamados créditos incentivados.

*Os créditos básicos têm matriz constitucional no princípio da não-cumulatividade e previsão legal no art. 25, da Lei no. 4.502, de 30/11/1964. **Em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, esses créditos são meramente escriturais, não admitem o ressarcimento em dinheiro e, até 1997, sujeitavam-se ao estorno quando os insumos tributados pelo IPI fossem empregados na industrialização de produtos cuja saída fosse desonerada do imposto.***

A partir da publicação do Decreto no. 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/98), que incorporou as inovações trazidas pela Lei no. 9.493, de 10/09/1997, foi reconhecido o direito ao crédito básico em relação a insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero, uma vez que paralelamente à inclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero no campo de incidência do imposto, por meio do art. 2º, parágrafo único, do referido decreto, foi suprimida do texto do art. 147, I, a expressão ‘... exceto os de alíquota 0 (zero) e os isentos, (...)’, que constava do texto do art. 82, I, do Regulamento de 1982.

Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorre com os créditos escriturais, são eles concedidos a título de incentivo fiscal. Não tem nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podem ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e

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 utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento (...).

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

Por ter extinguido uma situação jurídica anteriormente existente e também por ter instituído um novo regime jurídico para os créditos de IPI, que agora assegura a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento, é inequívoco que a Medida Provisória no. 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei no. 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual mais uma vez lícita é a segregação entre créditos gerados antes e depois do seu advento.

(...)

O fato gerador do direito ao crédito de IPI ocorre no momento da efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, conforme prescreve o art. 171, I, do Decreto no. 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998).

Assim, somente estão aptos a gerar compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 11 da Lei no. 9.779, de 19/01/1999, os créditos originados por entradas de insumos efetivadas a partir de 30/12/1998. Porém, o art. 11 da lei se refere claramente ao ‘saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre calendário (...)’. Como os créditos gerados pelas entradas de insumos ocorridas nos dias 30 e 31/12/1998 entraram na composição do saldo credor existente em 31/12/1998, o qual estava contaminado por créditos gerados pelas entradas ocorridas antes da publicação da Medida Provisória, justificada está a fixação do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI.

(...)

Desse modo, já é possível antever que a IN SRF no. 33, de 04/03/1999, não criou nenhuma restrição além daquelas que já se continham nas normas superiores que regem o sistema de créditos do IPI.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF no. 33, de 04/03/1999, estabelece que 'o direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no. 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999'.

Ora, embora a geração de créditos novos tenha ocorrido a partir da vigência da MP no. 1.788, de 1998, o saldo credor do mês de dezembro constituiu-se também por créditos gerados sob a sistemática anterior (...). Portanto, o primeiro período de apuração a partir do qual só existem créditos gerados sob a nova sistemática iniciou-se em 01/01/1999, que também é a data de início do primeiro trimestre calendário do ano de 1999, o que justifica que o Secretário da Receita Federal tenha explicitado aquela data em seu ato normativo.

Relativamente ao art. 5º da IN SRF 33, de 04/03/1999, a leitura apressada do dispositivo realmente pode conduzir à conclusão equivocada de que tenha criado vedação ao aproveitamento do saldo credor originado a partir de 01/01/1999.

(...)

Assim dispõe o art. 5º da IN SRF no. 33, de 04/03/1999:

'Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§1º. Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§2º. O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.'

No artigo transcrito, o ato administrativo tratou dos créditos básicos e dos créditos incentivados para os quais as leis específicas só garantiam a manutenção na escrita fiscal, os quais colaboraram para a formação de saldo credor em 31/12/1998.

Como existem casos em que o saldo credor em 31/12/1998 continuará a existir mesmo após o aproveitamento a que alude o referido art. 5º, §2º, a empresa que eventualmente se encontrasse

nesta situação não poderia usufruir do ressarcimento do saldo credor gerado a partir de 1999, em face do que determina o §3º.

(...)

Esclarecendo melhor: o saldo credor existente em 31/12/1998 deverá ficar anotado à margem da escrita fiscal do IPI, como manda o §1º do art. 5º da IN SRF no. 33, de 04/03/1999. Este saldo só poderá ser aproveitado para o abatimento do IPI devido pela saída de produtos existentes no estoque em 31/12/1998 ou com produtos fabricados com insumos que originaram aqueles créditos, nos termos do §2º. Somente após esgotada esta possibilidade de aproveitamento, é que a empresa poderia solicitar o ressarcimento dos saldos credores gerados a partir de 1999, nos termos referidos no art. 4º, da IN SRF no. 33, de 04/03/1999.

O valor remanescente do saldo credor existente em 31/12/1998, após esgotado o aproveitamento referido no §2º, permanecerá anotado à margem da escrita fiscal e não poderá ser compensado com o IPI devido pela saída de produtos fabricados com insumos adquiridos a partir de janeiro de 1999, uma vez que aquele saldo é constituído por créditos básicos gerados sob a sistemática anterior, em relação aos quais nem o art. 11 da lei e nem a Constituição Federal asseguram a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento.

A permanência deste saldo indefinidamente no livro de IPI, ao contrário do alegado, não viola o mandamento referente à transferência do saldo credor contido no art. 49, parágrafo único, do CTN. Isto se dá em decorrência da feição da não-cumulatividade no direito constitucional positivo pátrio, que determina que o abatimento do imposto pago na entrada com o imposto debitado na saída se faça a cada operação. Ou seja, a transferência determinada pelo art. 49, parágrafo único, do CTN, é para possibilitar a compensação entre débitos e créditos escriturais do imposto. Como os créditos e débitos gerados a cada operação a partir de 1999 deixaram de ser meramente escriturais e o legislador não está obrigado, pela Constituição Federal ou pelo CTN, a permitir a compensação entre créditos e débitos de naturezas diferentes ou mesmo a conceder o ressarcimento de créditos escriturais, só restam duas alternativas: ou se deixa aquele saldo credor anotado à margem da escrita fiscal, como previu a IN SRF no. 33, de 04/03/1999, ou se efetua o estorno no livro modelo 8.”

Pelos motivos expostos no julgado acima, este órgão de julgamento não tem reconhecido nenhuma ilegalidade na IN SRF no. 33/99, no que restringe o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado na escrita fiscal do contribuinte em 31.12.1998 para abatimento de débitos do próprio tributo ou, ainda, no que condiciona o ressarcimento ou a compensação de saldos credores acumulados a partir de 1999 ao prévio esgotamento dos créditos remanescentes na escrita fiscal em 31.12.1998.

Também não prospera a irresignação da recorrente no que dirigida aos acréscimos da multa de ofício e dos juros de mora calculados segundo a variação da Taxa SELIC:

(a) no primeiro caso, porquanto a multa de ofício para hipóteses nas quais o sujeito passivo tributário não pratique fraude ou sonegação, está estabelecida pelo artigo 44, inciso I, da Lei no. 9.430/96, de sorte que, para afastá-la, só mesmo pronunciando a inconstitucionalidade do dispositivo, medida vedada aos órgãos administrativos judicantes pelo artigo 26-A, do Decreto no. 70.235/72;

(b) no segundo caso, porque a imposição da Taxa SELIC, como juros moratórios da dívida fiscal federal, teve sua validade afirmada pela Súmula CARF no. 4, de acordo com a qual *“a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”*.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Marcos Tranchesi Ortiz