



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

**Processo n°** 13898.000597/2002-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.574 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Recorrente** BIGNARDI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS E ARTEFATOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

Ementa: INTIMAÇÃO. VIA ELETRÔNICA. PROCESSO EM PAPEL.

Tratando-se de fato positivo e considerando que se trata de processo de papel que foi digitalizado, cabe à repartição fiscal comprovar que o acórdão de primeira instância estava disponível para visualização no portal e-cac no 15º dia que antecedeu a ciência por decurso de prazo.

RECURSOS. TEMPESTIVIDADE.

Sendo incontroverso nos autos que o contribuinte recebeu a imagem do processo gravada em CD no dia 16/09/2013, é dessa data que se conta o prazo previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO CENTRALIZADA. OBRIGATORIEDADE.

A partir do primeiro trimestre de 1999, o crédito presumido do IPI deve ser, obrigatoriamente, apurado de forma centralizada no estabelecimento matriz. A apuração na filial e a tentativa de aproveitamento via ressarcimento, rendem ensejo à glosa do valor, pois o crédito presumido assim apurado só pode ser utilizado na conta gráfica do IPI, a teor do art. 2º, § 3º da Lei nº 9.363/96, combinado com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99.

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

O princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes não só o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores, mas também 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.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas pelas entradas ocorridas sob os CFOP 1.99 e 2.99 (fls. 487 e 556), bem como para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no ressarcimento o saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores, desde que seja expurgado o crédito presumido calculado em desacordo com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99. Vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Fenelon Moscoso de Almeida, que votaram no sentido de não conhecer do recurso por considerá-lo intempestivo. Sustentou pela recorrente o Dr. Daniel Luiz Fernandes, OAB/SP 209.032.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Fenelon Moscoso de Almeida, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI protocolado em 09/10/2002, relativo ao 2º Trimestre de 2002, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Informou a fiscalização à fl. 563 que não há pedidos de compensação tratados neste processo.

Por meio do despacho decisório de fls. 390 a 392, notificado ao contribuinte em 09/04/2007 (fl. 571), a autoridade administrativa reconheceu em parte do direito de crédito. Do valor pleiteado originalmente (R\$ 700.000,00) foi reconhecido o direito a R\$ 655.743,66.

A fiscalização efetuou os seguintes ajustes no crédito do contribuinte: 1) foi deduzido o valor de R\$ 48.987,15 por não se referir a créditos passíveis de ressarcimento. Este montante é composto por R\$ 47.733,15 relativo a crédito presumido de IPI apurado em desacordo com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99 e R\$ 1.254,00 de créditos considerados não ressarcíveis; 2) foi glosado o saldo credor transportado de período anterior por estar impregnado de valores de crédito presumido de IPI apurado em desacordo como art. 15, II, da Lei nº 9.779/99; e 3) foi deduzido do crédito pleiteado, o valor de R\$ 308.069,48 relativo aos débitos de IPI apurados no trimestre.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: 1) Discorreu sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade e o

direito de compensação; 2) Em relação à parcela dos créditos considerada não ressarcível, a contribuinte pretende demonstrar a validade de todos os créditos e o faz discorrendo sobre a natureza das operações correspondentes a cada grupo de CFOPs abrangido. Dessa forma, os CFOPs 1.99 e 2.99 referem-se a entradas de mercadorias a título de amostra ou bonificação utilizadas como insumos na industrialização de produtos isentos ou tributados pela alíquota zero, e os créditos correspondentes devem ser admitidos por não caberem restrições infraconstitucionais à não-cumulatividade do IPI; o CFOP 2.32 referem-se a devolução de vendas, cujos créditos correspondentes são previstos no art. 150 do Decreto 2.637/1998; e o CFOPs 1.22 refere-se a créditos relativos a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da requerente, previsto no art. 147, X, do Decreto 2.637/1998. Traz doutrina no sentido de não se admitir restrições à não-cumulatividade do IPI; 3) Defende seu direito à manutenção do saldo credor remanescente do período anterior no valor a ser ressarcido, fundamentando-se no art. 49, § único, do CTN, no art. 195, §1º, do RIPI, e no art. 2º, §2º, I e II, da IN 33/1999, que permitem a transferência do saldo credor ao final de um trimestre para o trimestre subsequente como forma de aplicação do princípio da não-cumulatividade, associado ao direito a ressarcimento do saldo credor ao final de cada trimestre. Complementa afirmando que a existência do campo “saldo credor do período anterior” no programa PER/DCOMP corrobora a interpretação de que esse valor compõe o montante a ser ressarcido ao contribuinte; 3) no que tange à glosa do crédito presumido, alegou que o que importa é a existência do crédito e não a forma de apuração. O crédito foi comprovado pela documentação apresentada ao fisco e em homenagem ao princípio da verdade material deveria ter sido considerado, independentemente de qual estabelecimento o apurou.

Por meio do Acórdão 37.065, de 27 de março de 2012, a 8ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em julgado que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. HABILITAÇÃO NO TRIMESTRE DE ESCRITURAÇÃO.*

*Somente fazem jus a ressarcimento os créditos escriturados no trimestre calendário de que trata o pedido e que não tenham sido absorvidos pelos débitos escriturados em cada período de apuração ao longo do referido trimestre.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO CENTRALIZADA. OBRIGATORIEDADE.*

*A partir do primeiro trimestre de 1999, o crédito presumido do IPI deve ser, obrigatoriamente, apurado de forma centralizada no estabelecimento matriz.*

*TRANSFERÊNCIA DE CREDITO PRESUMIDO DE IPI. VEDAÇÃO AO RESSARCIMENTO.*

*O crédito presumido de IPI, transferido da matriz para a filial, somente pode ser utilizado no abatimento de débitos do imposto em conta-gráfica, vedado seu ressarcimento.*

*PROVAS. OPORTUNIDADE*

*Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual.*

*COMUNICAÇÃO DOS ATOS PROCESSUAIS. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO.*

*As notificações e intimações devem ser enviadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.*

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 25/05/2013, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/09/2013 alegando, em síntese, o seguinte: 1) nulidade da intimação por decurso de prazo em 24/05/2013, pois embora tenha recebido a intimação eletrônica informando "a existência de documentos para sua ciência na Consulta de Comunicados/Intimações", não conseguiu ter acesso ao acórdão recorrido, pois, em virtude de alguma falha técnica, o processo não estava disponível para consulta; 2) para fins de contagem do prazo recursal deve prevalecer a data de 16/09/2013, que foi a data em que recebeu a imagem do processo em CD; 3) nulidade do acórdão de primeira instância por falta de análise da documentação juntada pela recorrente, pois atendeu plenamente à intimação para demonstrar a natureza dos créditos relacionados aos CFOP 1.99 e 2.99; 4) nulidade do acórdão de primeira instância, pois as alegações de que não foi respeitada a apuração centralizada e de que não é possível obter ressarcimento de crédito presumido transferido da matriz para a filial não guardam nenhuma correspondência com este processo. A decisão recorrida não analisou a possibilidade ou não de o crédito presumido ser apurado diretamente na filial, afastando-se a exigência contida no art. 15, II, da Lei nº 9.779/99. A decisão recorrida manteve a glosa de créditos pautando-se em fundamentos diversos, pois em momento algum houve transferência de crédito presumido entre estabelecimentos. O que aconteceu no caso foi apenas um equívoco na apuração do crédito, que teria ocorrido de forma descentralizada. Como a decisão é *ultra petita*, deve ser decretada sua nulidade. 5) discorreu sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI e sua implementação por meio da legislação infraconstitucional; 6) alegou que o direito ao crédito presumido independe da forma de sua apuração. Não tem cabimento a glosa de R\$ 47.733,15 de crédito presumido somente porque ele foi apurado pela filial, em desconformidade com o art. 15 da Lei nº 9.779/99. Se o crédito existe ele deve ser ressarcido ao contribuinte em nome do princípio da verdade material. O mero equívoco quanto à pessoa em nome de quem o pedido é apresentado, a saber, filial ao invés da matriz, não pode justificar a glosa do crédito da recorrente; 7) quanto aos créditos não ressarcíveis, alegou que as operações ocorreram sob os CFOP 1.99 e 2.99 e se referem a entradas de mercadorias a título de amostra ou bonificação, utilizadas como matérias-primas na fabricação de produtos isentos ou tributados com alíquota zero. As notas fiscais estão anexadas ao processo conforme tabela indicada no recurso, restando efetivamente comprovado seu direito ao crédito básico e que se tratam de créditos ressarcíveis; 8) houve glosa indevida de parte do saldo credor transferido de período anterior. Alegou que somou os créditos apurados no 2º trimestre de 2002 ao saldo credor do período anterior, obtendo o valor total de R\$ 717.761,46, dos quais R\$ 700.000,00 foram objeto do pedido de ressarcimento. Ainda que a glosa não tenha impactado a presente exigência, como alegou a DRJ, a ela impacta o saldo credor do período; 9) requereu o acolhimento de suas razões para a decretação da nulidade da decisão recorrida e caso superada essa nulidade, requer o reconhecimento da totalidade dos créditos para restem homologadas integralmente as compensações declaradas.

Por meio da Resolução nº 3403-000551 o julgamento foi convertido em diligência, a fim de se tentar apurar se o acórdão da DRJ estava ou não estava disponível para visualização no portal e-cac na data de 09/05/2013.

Os autos retornaram com os documentos de fls. 574/590, por meio dos quais a autoridade administrativa informou, em resumo, o seguinte: 1) não houve nenhuma deficiência técnica no sistema e o acórdão recorrido estava disponível para visualização no dia 09/05/2013; 2) a primeira leitura da intimação foi feita em 13/05/2013; 4) embora estivesse disponível, o contribuinte provavelmente não visualizou o acórdão da DRJ por meio do e-Cac porque não foi gerado o termo de abertura de documento.

Regularmente notificado do teor da diligência, o contribuinte apresentou contestação em tempo hábil, alegando, em síntese, que a delegacia não provou que o acórdão estava disponível em 09/05/2013 e ele, contribuinte, comprovou que não estava por meio dos documentos juntados ao recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O art. 33 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que da decisão de primeira instância caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Alegou o contribuinte que "uma falha técnica" o teria impossibilitado de acessar o processo pelo e-cac. Segundo alegação da defesa, a imagem do processo não estaria disponível para visualização na internet.

Compulsando-se os autos, verifica-se que este é um processo de papel, que foi digitalizado e incluído no e-processo.

É de conhecimento notório neste colegiado que a inclusão de processos em papel no e-processo gerou uma série de problemas. São incontáveis os casos de processos em que faltam volumes e anexos, principalmente no início da transição para o e-processo, sendo necessário recorrer aos autos em papel para que se possa complementar as imagens anexadas no e-processo e com isso efetuar o julgamento.

Se problemas desse tipo ocorrem com volumes e anexos que deveriam ser anexados ao e-processo, por qual razão não poderia ter ocorrido algum problema na disponibilização do acórdão da DRJ no portal e-cac?

Compulsando-se os autos, verifica-se que o contribuinte teve ciência presumida (por decurso de prazo) do acórdão de primeira instância em **24/05/2013** (fl. 747), sexta-feira, e que protocolou seu recurso voluntário somente em **27/09/2013**, após ter recebido a carta de cobrança amigável do crédito tributário, anexada às fls. 750/752, cuja ciência ocorreu em **24/09/2013** (fl. 766).

À luz do disposto no art. 23, III, § 2º, III, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005, nas intimações por meio eletrônico a ciência presumida ocorre no 15º dia a partir da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo.

Se se tratasse de um processo que já tivesse "nascido" digital, este relator não teria a menor dúvida e elaboraria um voto no sentido de não tomar conhecimento do recurso voluntário por intempestivo. Não teria havido nem a baixa em diligência.

Mas tratando-se de um processo de papel, não há como assegurar que não houve algum problema na disponibilização do processo para consulta via internet.

Daí a tentativa de elucidar a questão por meio da diligência. Se a defesa alega que não podia acessar o processo, que a imagem do processo não estava na internet, ou que o mesmo não podia ser visualizado, como poderia elaborar manifestação de inconformidade para poder se defender? Não há como validar a intimação por presunção na hipótese de o acórdão não poder ser visualizado.

Contudo, a providência adotada não jogou luzes sobre o problema. Nem a autoridade administrativa e nem o contribuinte conseguiram provar os fatos que alegaram. Não há prova nos autos dos seguintes fatos: 1) se houve ou não houve falha técnica no sistema; e 2) se o acórdão da DRJ estava ou não estava disponível para visualização em 09/05/2013.

O contribuinte não tem como fazer a prova do fato negativo. Ou seja, ele não tem como provar que o processo ou a decisão da DRJ não podiam ser visualizados na página do e-cac na *internet*. E também não pode provar que houve falha técnica, pois ele não é o administrador do sistema. Tratando-se de um processo em papel, que foi convertido em digital, pode ser que tenha realmente ocorrido algum problema na visualização do processo pelo e-cac, pois este relator já se deparou com inúmeros processos que não puderam ser julgados em razão de problemas ocorridos na transição para o e-processo. Para julgar esses casos, foi preciso refazer digitalizações e importações no e-processo.

No caso, para desmentir o contribuinte, caberia à Receita Federal fazer a prova do fato positivo, ou seja, que o acórdão podia ser visualizado no dia 09/05/2013, décimo quinto dia que antecedeu a ciência por decurso de prazo. O ônus de provar a intempestividade do recurso é da autoridade administrativa.

Os documentos apresentados na diligência são insuficientes para comprovar esse fato, pois não asseguram que o acórdão poderia ter sido visualizado. Reforça esta assertiva o fato de não existir registro de que o contribuinte abriu o documento pela *internet*. Existe o registro de que ele abriu a intimação, mas não que tenha aberto o acórdão. Das duas uma. Ou o acórdão não estava disponível para visualização, ou estava e o contribuinte ardidamente deixou de abri-lo. Como não existe nenhuma prova no processo quanto a esses fatos, eles não podem ser levados em consideração.

Assim, o único fato incontroverso, no que tange à ciência do acórdão recorrido, é que em 16/09/2013 o contribuinte recebeu a imagem do processo gravada em CD.

Entendo que diante do resultado da diligência, a solução mais prudente é a de adotar o dia 16/09/2013, como sendo a data em que o contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, passando, a partir de então a fluir o prazo para recurso.

Considerando que o recurso, apresentado em 27 de setembro de 2013, é tempestivo e que preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, deve ser conhecido pelo colegiado.

A defesa solicitou que as intimações fossem enviadas para o endereço constante da manifestação de inconformidade e que fosse deferido o requerimento de sustentação oral.

As intimações serão enviadas para o domicílio fiscal indicado pelo contribuinte no cadastro da repartição fiscal, a teor do que determina o art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à sustentação oral, o exercício dessa faculdade por parte da defesa independe do deferimento de requerimento, bastando que o interessado se apresente na data da sessão de julgamento e comunique ao presidente do colegiado sua intenção de sustentar.

Considera-se o contribuinte intimado da data e do local do julgamento, com a publicação da pauta no diário oficial, efetuada nos termos do art. 55, I, parágrafo único, do RICARF.

A defesa alegou nas entrelinhas a nulidade do despacho decisório por falta de motivação e, expressamente, a nulidade do acórdão de primeira instância, por não ter analisado as provas juntadas ao processo.

Quanto ao despacho decisório, a nulidade consistiria na falta de motivação para a desconsideração do saldo credor transportado de períodos anteriores.

Não tem razão a defesa, pois a fiscalização motivou essa glosa no fato do saldo credor de período anterior estar impregnado com valores do crédito presumido que foram apurados em desacordo com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99.

Também não vislumbro a nulidade alegada no acórdão de primeira instância, pois o que está dito ali é que a recorrente não trouxe nenhuma prova nova com a manifestação de inconformidade, o que não significa que o julgador de primeira instância tenha desconsiderado os documentos apresentados durante a fiscalização. A DRJ concordou com a fiscalização, no sentido de que embora tenha sido intimado, o contribuinte não comprovou a legitimidade de alguns créditos.

Preliminar de nulidade rejeitada.

No mérito, relativamente à glosa do crédito presumido no valor de R\$ 47.733,15, verifica-se que o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99 estabelece que o crédito presumido deve ser apurado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz.

No caso concreto, é incontroverso que o crédito presumido foi apurado e escriturado pela própria filial, em total desprezo ao art. 15, II, da Lei nº 9.779/99. Esse fato por si só rende ensejo à glosa do valor solicitado em ressarcimento que foi efetuada pela fiscalização, pois se o crédito presumido tivesse sido apurado na matriz e transferido para a filial que ora pede seu ressarcimento, ele não poderia ser ressarcido, em face da vedação contida no art. 2º, § 3º da Lei nº 9.363/96.

Desse modo, a irregularidade de ter apurado o crédito presumido na filial não pode ser usada como argumento para afastar a glosa no ressarcimento efetuada pela fiscalização, pois ainda que esse crédito tivesse sido apurado na matriz e transferido para a filial (a glosa foi no livro da filial) ele deveria ser glosado, pois só pode ser utilizado pela filial na conta gráfica do IPI, a teor do art. 2º, § 3º da Lei nº 9.363/96.

Nesse ponto, o contribuinte arguiu a nulidade do acórdão de primeira instância por ele ter decidido *ultra petita*. O que aconteceu foi que a autoridade julgadora de primeira instância procurou explicar ao contribuinte a razão pela qual o crédito presumido apurado pela filial não é passível de ressarcimento. Não existe nulidade na decisão de primeira instância, pois não foi adicionado um novo fundamento para manter a glosa e nem houve decisão *ultra petita*.

Em relação à glosa de R\$ 1.254,00, correspondente a créditos não ressarcíveis, a defesa alegou que atendeu à intimação efetuada pela fiscalização e juntou os documentos comprobatórios da legitimidade dos créditos. Segundo o recurso voluntário, esses documentos estariam anexados junto com a resposta à intimação de 12/04/2006 (fl. 473).

Quanto a esta glosa, verifica-se que a fiscalização não apresentou motivação expressa nem no termo de verificação fiscal e nem no despacho decisório.

Motivar significa dizer o porquê de algo. No caso, motivar seria dizer por qual razão os aludidos créditos não são ressarcíveis ou não são créditos básicos. Isso a fiscalização não fez.

Com um certo esforço e por meio do exame do demonstrativo de fls. 487 se pode cogitar que os créditos relativos aos CFOP 1.99 e 2.99 não foram admitidos pela fiscalização em razão da não onerosidade das operações (bonificações e amostras), mas isso não está claro nas fundamentações do termo fiscal e do despacho decisório. O art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99 exige que a motivação seja explícita, clara e congruente, enquanto que o art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72 exige a descrição do fato. Nenhum desses dois dispositivos foram cumpridos a contento pela fiscalização quanto à glosa dos "créditos não ressarcíveis". Não foi dito por qual razão os créditos não são ressarcíveis.

Considerando a (i) inexistência de motivação para esta glosa; (ii) a existência da prova da legitimidade do crédito, consistente nas notas fiscais apresentadas em resposta à intimação de 12/04/2006; e (iii) que a onerosidade ou não da operação de entrada das matérias-primas não é requisito legal a ser observado para a tomada do crédito, considero que deve ser revertida a glosa dos créditos quanto à operações de entrada grafadas sob o código 1.99 e 2.99.

No que concerne ao ressarcimento do saldo credor transportado de período anterior, considero que o fato dele estar impregnado pelo crédito presumido apurado pela filial (em desconformidade com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99) não é motivo para a glosa integral do valor transportado.

O crédito presumido apurado pela filial realmente não pode ser ressarcido, conforme já ficou assentado alhures. Mas a parcela do saldo credor correspondente a créditos básicos que veio por transporte de período anterior pode e deve ser ressarcida ao contribuinte, em face do princípio da não-cumlatividade e do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A interpretação contida no acórdão de primeira instância, no sentido de que as IN nº 33/99 e 210/2002 vedariam o ressarcimento do saldo credor transportado de período anterior, não tem o menor cabimento.

Esse entendimento da DRJ está escorado na leitura isolada do art. 14, §§ 1º e 3º, da IN 210/2002; do art. 16, §§ 1º e 4º, II e III, da IN 460/2004 e do art. 16, §§ 1º, 4º e 7º da IN 600/2005, com a alteração introduzida pela IN 728/2007.

A leitura das referidas instruções normativas, sugere a concessão de uma “permissão” para que o contribuinte transfira o saldo credor de um período de apuração para o período de apuração seguinte para posterior abatimento dos débitos do imposto.

Já o art. 14, § 3º da IN 210/2002 e os arts. 16, §§ 4º das IN 460/2004 e 600/2005, sugerem a existência de uma “restrição” ao estabelecem textualmente que somente são passíveis de ressarcimento créditos escriturados no trimestre calendário.

A leitura apressada desses dispositivos realmente pode conduzir à equivocada conclusão de que criaram vedação ao aproveitamento, via compensação ou ressarcimento, do saldo credor de IPI acumulado em virtude de transporte de períodos anteriores.

Entretanto, o direito administrativo nos ensina que os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade, ou seja, deve-se sempre supor que foram baixados conforme as leis e desse modo devem ser interpretados.

Nesse sentido, ganha relevância analisar a evolução legislativa do regime jurídico dos créditos de IPI, cujo objetivo único é o de implementar o princípio constitucional da não-cumulatividade.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da operação anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores**; (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **pago** na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor da escrita fiscal aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

“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.**

E esse direito foi confirmado e ratificado 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.” (Grifei)

Portanto, no direito brasileiro o conteúdo do 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.

Observe-se que à luz do princípio da não-cumulatividade: 1) 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; e 2) a transferência do saldo credor para o período seguinte é um **direito** assegurado ao contribuinte e não uma “permissão” do legislador ordinário ou da administração pública, que possa ser suprimida a qualquer tempo.

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 admitiam 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/1998), 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 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 não-cumulatividade, 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 possibilidade de suprimir o direito que foi concedido por lei.

Desse modo, do fato de as instruções normativas mencionarem textualmente que *“somente 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 anteriormente citadas 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.

Por fim, quanto aos demais argumentos de direito nos quais, em resumo, a defesa invoca a impossibilidade de efetuar glosas com base na legislação infraconstitucional, cabe esclarecer à recorrente que o direito constitucional ao crédito do IPI não é um direito absoluto, assim como não são absolutos nem mesmo dos direitos e garantias individuais e coletivos, que são passíveis de limitações em função do poder de polícia administrativa. Ademais, a Súmula CARF nº 2 e o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, vedam a este colegiado afastar dispositivo legal de hierarquia igual ou superior a decreto, em virtude de alegação de inconstitucionalidade.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas pelas entradas ocorridas sob os CFOP 1.99 e 2.99 (fls. 487 e 556), bem como para reconhecer o direito de o contribuinte incluir no ressarcimento o saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores, desde que seja expurgado o crédito presumido calculado em desacordo com o art. 15, II, da Lei nº 9.779/99.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 13898.000597/2002-57  
Acórdão n.º **3403-003.574**

**S3-C4T3**  
Fl. 10

---

CÓPIA