



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

Processo n° 15374.937035/2008-91
Recurso n° 905.336 Voluntário
Acórdão n° 3202-000.395 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2011
Matéria IPI.CRÉDITO
Recorrente ARETE EDITORIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de Apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. INSUMOS TRIBUTADOS. ESTORNO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS.

Nos termos do art. 11 da Lei n. 9.779/99, é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes se a imunidade decorrer de exportação. Todavia, tal regra não se aplica aos produtos finais NT, tampouco aos imunes, em função do art. 150, VI, alínea 'd', da Constituição Federal, que trata de imunidade objetiva, aplicável aos contribuintes que comercializam livros, jornais e periódicos (RE 561.676/SC e RESP 1.015.855/SP).

IN SRF N° 33, de 1999. IMUNIDADE. ALCANCE.

A imunidade prevista no art. 4º da Instrução Normativa n° 33, de 1999 regula apenas as saídas de produtos insertos no campo de incidência do IPI que, por estarem destinados à exportação, se submetem à imunidade tributária indicada no inciso III, §3º, do art.153 da Constituição Federal.

PROCESSO DE CONSULTA. EFEITOS. Os processos de consulta vinculam a Administração tão somente em relação à parte consulente, nos estritos limites da consulta formulada, não se estendendo os seus efeitos a outros contribuintes que não o próprio consulente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à manutenção do crédito de IPI; pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto à exclusão dos juros de mora e da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Octávio Carneiro Silva Corrêa e Rodrigo Cardozo Miranda. Designada como Redatora a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Irene Souza da Trindade Torres- Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jose Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Careiro Silva Corrêa.

Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora-MG (“DRJ/JFA”), como constante às fls. 110/111 que negou provimento à Manifestação de Inconformidade.

“Trata o presente processo de PEDIDOS DE RESSARCIMENTO e DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO vinculados, conforme demonstrativo a seguir:

PER/DCOMP	Tipo de Documento	Crédito/Débito	Tributo a Compensar	Vencimento
09315.65917.120304.1.1.01-3254	PER	293.951,69	-	-
01852.70667.231104.1.7.01-1400	DCOMP	84.466,13	PIS/PASEP	12/3/2004
		9.269,60	COFINS	12/3/2004
30458.84895.231104.1.3.01-4101	DCOMP	17999,36 (17.999,36 - principal + 475,18 - multa de mora)	COFINS	12/11/2004
41363.43932.231104.1.7.01-7671	DCOMP	90.268,45	COFINS	15/3/2004
		21.395,38	PIS/PASEP	15/3/2004
04445.84665.231104.1.3.01-2310	DCOMP	19.730,72 (19.223,23-principal + 507,49—multa de mora)	COFINS	12/11/2004
21974.81384.231104.1.7.01-1700	DCOMP	14.735,13	COFINS	14/5/2004
		19.823,69	PIS/PASEP	14/5/2004

08661.20481.231104.1.3.01-4217	DCOMP	15.788,05 (15.381,97-principal + 406,08-multa demora)	COFINS	12/8/2004
		51,06 (49,7 5-principal + 1,31-multa de mora)	COFINS	12/8/2004
Total Compensado/Utilizado				

O ressarcimento de IPI de R\$293.951,69, relativo ao 4º trimestre do ano calendário de 2003, calculado nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, decorre de créditos sobre aquisições de insumos.

A análise da petição do interessado se deu por via eletrônica, com procedimento de verificação fiscal, de que resultou o Despacho Decisório de fl. 01, com o indeferimento total do saldo credor requerido e, conseqüentemente, a não-homologação da compensação declarada. Fundamentou-se o ato decisório, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 99/101, no fato de o contribuinte dar saída a livros, jornais e periódicos, classificados na TIPI no Código 4902.10.00, isto 6, produtos que trazem a notação NT- Não tributados, estando fora, portanto, do campo de incidência do IPI. Para tanto, foram destacados: o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, a Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/1999, que o regulamentou e o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17/04/2006.

Inconformado, o contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 72/83, na qual, em síntese:

1) circunstancia os fatos, mencionando que adquiriu insumos tributados destinados à industrialização de livros, jornais e revistas, cujas saídas são imunes do imposto;

2) aponta como razão para reforma do Despacho Decisório o fato de que o direito ao crédito do IPI tem seu fundamento no princípio da não cumulatividade, inserto na Constituição Federal de 1988 e no art. 49 do CTN;

3) alega que qualquer restrição ao aproveitamento do crédito de IPI implica tributação integral do valor, tornando ineficaz a não-incidência fiscal concedida, violando o princípio básico do IPI, qual seja a incidência do imposto sobre o valor agregado.

4) afirma que textualmente a Lei nº 9.779, de 1999, veio confirmar a possibilidade de compensação dos créditos de IPI sobre insumos isentos ou tributados à alíquota zero. Além disso, a lei viabilizou a regra de compensação específica para saldo credor de IPI decorrente de aquisição de insumos, condicionada à impossibilidade de uso do saldo credor de IPI devido na saída de outros produtos. Em complementação a essa regra a IN SRF nº 33, de 1999, incluiu também a saída de produtos imunes;

4) alega que a própria Administração Pública claramente admitiu, por meio de soluções de consulta, o exercício do direito à compensação em decorrência da saída de produtos imunes e que as soluções de consulta, publicadas no D. O.U, constituem verdadeira norma complementar, não podendo ser menosprezadas;

5) menciona que o Secretário da Receita Federal ao baixar o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2006, na verdade, modificou a orientação contida no supracitado artigo 4º da IN SRF nº 33, de 1999 — que guarda coerência com os dispositivos de hierarquia superior, no caso, o art. 195 e seus §§ 1º e 2º do

Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002 —, sendo, portanto, no mínimo, ineficaz;

6) pondera que até o advento do ADI nº 5, de 2006, a administração tributária reconhecia o direito aos créditos do IPI que não pudessem ser deduzidos do IPI devido nas saídas de outros produtos, desde que referentes a insumos adquiridos partir de 01/01/1999, facultando a sua utilização mediante compensação nos termos dos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. Acrescenta que o ato declaratório produz efeitos ex-nunc, aplicando-se apenas a fatos geradores futuros e aos pendentes. Por fim, sobre o ADI nº 5, de 2006, alega que ele viola a IN SRF nº 33, de 1999, e que, em sendo ato interpretativo, não pode atingir petições encaminhadas à Receita Federal antes de sua publicação.

7) requer seja acolhida a manifestação de inconformidade para:

a) efetivar-se o julgamento do conjunto das manifestações de inconformidade relativas a este e aos processos nos 15374.937036/2008-35 e 15374.937037/2008-80 por consistirem exata repetição da mesma situação fático-jurídica;

b) reforme-se o despacho decisório proferido nos referidos autos que não acolheu a compensação tributária conforme pleiteado pelo manifestante.

A decisão de fls. 109/116, proferida pela DRJ/JFA, foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS NT

O direito ao crédito do IPI condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, o que não ocorre quando os mesmos são não-tributados (NT), na forma do parágrafo único, do artigo 2º do RIPI/98 (Decreto nº 2.637, de 1998) ou do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 2002).

IN SRF nº 33, de 1999. IMUNIDADE. ALCANCE

A imunidade prevista no art. 4º da Instrução Normativa nº 33, de 1999 regula apenas as saídas de produtos insertos no campo de incidência do IPI que, por estarem destinados à exportação, se submetem A. imunidade tributária indicada no inciso III, §3º, do art.153 da Constituição Federal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA TEMPORAL.

O Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por serem atos interpretativos, possuem natureza declaratória, retroagindo sua eficácia ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos. Sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso (Parecer Normativo Cosit nº 5, de 25/04/1994, DOU de 25/05/1994).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ/JFA, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário de fls. 120/128, objetivando reformar a decisão em tela, alegando, em breve síntese, o que segue:

a) Direito à manutenção dos créditos de IPI tomados na entrada de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes, em atendimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade que rege esse imposto;

b) Exclusão das penalidades e juros, com base na irretroatividade do ADI n. 05/06, na IN SRF n. 33/99 e em Soluções de Consulta;

c) Pede provimento e a exclusão de quaisquer penalidades.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões de mérito.

1) Impossibilidade de manutenção e ressarcimento de créditos de IPI adquiridos na entrada de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes

No caso em tela, a operação da Recorrente na aquisição de insumos tributados e posterior saída de produtos imunes, diferentemente do cenário de créditos incentivados no qual os insumos são imunes e o produto final é tributado.

O Supremo Tribunal Federal, através de seu Plenário, já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a temática dos insumos tributados seguidos de saída desonerada, como constante no resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR, cuja ementa transcrevo:

“EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, §3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9779/99. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.

Com o advento do art. 11 da Lei n. 9779/99 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

Recurso extraordinário provido” (Data do Julgamento 06/05/2009 - grifos nossos).

De maneira elucidativa, a Corte Maior nos traz em breve síntese a operacionalização do princípio da não cumulatividade com atenção ao caso particular da saída de produto imune, conforme trecho abaixo extraído da ementa do Recurso Extraordinário 561.676/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.

I – Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.

(...)

III – Agravo Regimental improvido.” (Data do Julgamento 01/06/2010 – grifos nossos)

Aprofundando-se na interpretação do artigo 11 da Lei 9779/99, com especial ênfase ao caráter restritivo do preceito legal (RESP 1.015.855/SP), o Superior Tribunal de Justiça decidiu no seguinte sentido, conforme ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA.

1. A impetrante/recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem por objeto social a fabricação e comercialização de calçados e suas partes, peças e

componentes, assim como de artigos de vestuário em geral e a prestação de serviços industriais nos dois ramos. Impetrou mandado de segurança com vistas ao aproveitamento (pedido de compensação com tributos de espécies distintas administrados pela Secretaria da Receita Federal, com atualização monetária e juros) do valor pago, a título de IPI, na aquisição de matérias-primas, insumos e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos finais isentos, sujeitos à alíquota zero, não-tributados ou imunes.

2. O apelo não merece ser conhecido em relação à alegação de violação dos arts. 165, I, 168, I, 156, VII, e 150, §§ 1º e 2º, do CTN, pois não estão prequestionados, não tendo sido debatidos nem recebido juízo decisório pelo Tribunal a quo, situação que atrai a incidência da Súmula 282/STF.

3. O aresto recorrido entendeu que não se extrai da hipótese legal (art. 11 da Lei 9.779/99) o direito ao creditamento quando o produto final for imune ou não-tributado, mas apenas quando isento ou tributado à alíquota zero. Ao final, concluiu pelo não-provimento da apelação da contribuinte.

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva.

5. O princípio da legalidade, insculpido no texto constitucional, exalta que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II). No campo tributário significa que nenhum tributo pode ser criado, extinto, aumentado ou reduzido sem que o seja por lei (art. 150, I, CF/88 e 97 do CTN). É o princípio da legalidade estrita. Igual pensamento pode ser

atribuído a benefício concedido ao contribuinte, como no presente caso. Não estando inscrito na regra beneficiadora que na saída dos produtos não-tributados ou imunes podem ser aproveitados os créditos de IPI recolhidos na etapa antecessora, não se reconhece o direito do contribuinte nesse aspecto, sob pena de ser atribuída eficácia extensiva ao comando legal.

6. O direito tributário, dado o seu caráter excepcional, porque consiste em ingerência no patrimônio do contribuinte, não pode ter seu campo de aplicação estendido, pois todo o processo de interpretação e integração da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar.

8. A questão relativa à ofensa ao art. 49 do CTN, referente ao direito de aproveitamento integral dos créditos de IPI, conforme defendido pela empresa, não fica dissociada do exame do princípio da não-cumulatividade (art. 153, IV, § 3º da CF/88), impedindo o seu exame nesta via excepcional.

9. Considerando o pedido do mandamus e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999.

10. Os posicionamentos do STJ e do STF alinham-se no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI. É reconhecida somente quando o aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco, o que se verifica no caso dos autos. Deve ser determinada, portanto, a incidência da Taxa Selic, que engloba atualização monetária e juros, sobre os créditos da recorrente que não puderam ser aproveitados oportunamente.

11. **Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para reconhecer, tão-somente, o direito da contribuinte à utilização dos créditos de IPI adquiridos entre 08/01/1999 e 08/01/2004 em razão da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero.** (Data do Julgamento 08/04/08)

Se não bastasse os entendimentos do STF e do STJ sobre o assunto, o antigo 2º Conselho de Contribuintes já se pronunciou sobre o tema, na seguinte oportunidade:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

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

RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. INSUMOS TRIBUTADOS. ESTORNO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS.

Nos termos do art. 11 da Lei n.º 9.779/99, é facultada a manutenção e a utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados a partir de 1º de janeiro de 1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, quando destinados à industrialização de produtos tributados pelo imposto, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, bem como os imunes se a imunidade decorrer de exportação. Todavia, tal regra não se aplica aos produtos finais NT, tampouco aos imunes, em função do art. 155, §3º, da Constituição Federal, que trata da imunidade objetiva, aplicável aos derivados de petróleo.

COMPENSAÇÃO.

Havendo ausência do direito a ressarcimento pretendido, não se homologa a compensação vinculada.

Recurso negado.” (2º Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 202-19.526, Sessão de 03/12/08).

Em seu voto, a Conselheira Nadja Rodrigues Romero esclarece a questão:

“O direito ao crédito presumido instituído pelo artigo 11 da Lei n. 9.779/99 só permite o ressarcimento de créditos de IPI quando o produto final é isento, submetido à alíquota zero ou imune, e neste última hipótese tão-somente se a imunidade decorrer de exportação. Apenas a imunidade, em razão de vendas para o exterior (art. 153, §3º, III, da Constituição Federal), é que permite o aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, nele empregados.

O dispositivo legal acima citado tem o seguinte teor:

‘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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.’

A Instrução Normativa SRF nº 33/99 esclareceu que o benefício alcança, também, os produtos imunes exportados.

Vejam as disposições do ato normativo:

‘Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)

(...)

Art. 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no o artigo 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 partir da edição da norma citada, sobreveio o questionamento se teriam sido todos os casos de imunidade abrangidos pelo regramento advindo da IN SRF n. 33/99.

(...)

*Neste contexto, a IN n. 33/99, ao incluir a expressão “imune” na referência aos produtos que davam direito ao benefício fiscal, deixou claro que o direito ao crédito no caso de produtos tributados que gozem de imunidade constitucionalmente prevista para as exportações não havia sido revogado. Em momento algum este ato normativo teve a intenção de estender, sem base legal, o benefício para os produtos NT, mesmo no caso em que estes são objeto de **imunidade objetiva**, como ocorre com a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, **livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão**”(grifos nossos).*

Assim, e com base nas decisões acima colacionadas, mantenho a decisão da 3ª Turma da DRJ/JFA, negando o pedido de ressarcimento de IPI baseado nos créditos de insumos tributados aplicados na industrialização dos produtos imunes fabricados pela Recorrente.

2) Exclusão de Penalidades e Juros. Retroatividade dos efeitos do ADI n. 5, de 2006. Art. 100, inc. I, III e parágrafo único, do CTN.

O segundo ponto focado no Recurso Voluntário da Recorrente refere-se ao pedido de exclusão das penalidades, com base no art. 100, inc. I e III e parágrafo único, do CTN, pois a Recorrente fez o seu pleito segundo o entendimento constante na IN SRF 33/99, não se sustentando a retroatividade do ADI n. 05/06.

Além disso, baseou-se a prática da Recorrente nos Processos de Consulta 415/03 (“É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, exceto na de produtos não-tributados (NT), desde que obedecidas as normas da legislação de regência”) e 248/00 (“Segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 **deferre genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos**”).

e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes”), ambos da 7ª Região Fiscal, que seriam favoráveis ao seu entendimento.

Inicialmente, entendo não ser necessária a análise da retroatividade ou não do ADI n. 05/06 por conta do PN COSIT 5/94, pois com relação à IN SRF n. 33/99, expressamente citada no ADI n. 05/06, a improcedência dos argumentos da Recorrente já foi demonstrada no tópico anterior, especialmente na transcrição do voto da Conselheira Nadja Rodrigues Romero do 2º Conselho de Contribuintes.

Ratificando a questão, em passagem da decisão proferida pela DRF de Juiz de Fora, o assunto também foi esclarecido, senão vejamos:

“Verifica-se, pois, que a Instrução Normativa da SRF em seu art. 4º nada fez além de incluir, em um único artigo, todas as hipóteses de creditamento presentes em diferentes leis (qual seja, operações de saída incluídas no campo de incidência do IPI – saídas tributadas, isentas ou alíquota zero – e, ainda, saídas de produtos tributados para exportação – alcançados pela imunidade em razão da destinação – cujo direito de manutenção e utilização dos créditos dos insumos decorre de benefício fiscal expresso em dispositivo legal, no caso, o art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69) e, ao proceder dessa maneira excluiu qualquer outra possibilidade.

Assim, é correto afirmar — pelo critério da exclusão — que, quando a IN SRF nº 33/99 dispõe sobre o art. 11 da Lei nº 9.779 e inclui os produtos “imunes” está a se referir aos imunes por destinação à exportação (inciso III, do §3º, do art. 153, da Constituição Federal), urna vez que não se encontram no ordenamento jurídico brasileiro outras hipóteses que se enquadrem nos requisitos anteriormente elencados a ensejar o direito ao creditamento.

Vale dizer, a imunidade a que se refere o artigo 4º da IN SRF nº 33, de 1999 é tão somente aquela relativa a produtos tributados (portanto, presentes no campo de incidência do IPI) destinados ao exterior (sobre os quais se aplica a imunidade constitucional em razão da destinação à exportação), cujo direito de manutenção e utilização do crédito do IPI relativo As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização, como visto, é assegurado pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 491, dc 1969.

Quis a IN SRF nº 33, de 1999, ao incluir a expressão “imune” entre os produtos que dão direito ao aproveitamento do crédito, tão somente deixar claro que o direito de crédito relativamente aos produtos tributados que gozem de imunidade constitucionalmente prevista para as exportações não havia sido revogado. Por outro lado, em momento algum teve por objetivo estender, sem base legal, o benefício para os produtos alcançados pela imunidade objetiva, como é o caso dos livros, jornais e periódicos, da energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis, etc, excluídos do campo de incidência do IPI e, portanto, não tributados, em razão da limitação da competência impositiva, pela Constituição, como visto.”

Já no que tange aos Processos de Consulta da Receita Federal trazidos pela Recorrente, entendo que o tema merece análise mais minuciosa.

É importante, por primeiro, transcrever as conclusões do Processo de Consulta 248/00 (7ª Região Fiscal) reproduzidas na impugnação da Recorrente:

“Esta solução de consulta da 7º Regido Fiscal concluiu pela possibilidade do benefício de forma genérica - imunes nacionais e exportados.

‘709. Com a edição da Lei nº 9.779/1999, art. 11; todo s. os créditos relativos a saídas de produtos tributados CI alíquota zero, isentos e imunes, que antes eram estornados, passaram a ser mantidos, independentemente de lei específica?

Sim, com exceção dos produtos saídos como não-tributados e os saídos com suspensão do imposto, nas hipóteses previstas no art. 174, do RIPI/98, ressalvadas as disposições do art. 11, da Lei nº 9.779, de 1999, regulamentado pela IN nº 33, de 1999.’

‘710. Tendo em vista o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o estabelecimento industrial que adquire matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) de comerciante atacadista não-contribuinte pode utilizar a faculdade prevista no art. 148 do RIPI/1998 quando der saída a produtos tributados à alíquota zero, isentos ou imunes?’

Sim. O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, não interferiu na aplicação do referido art. 148 do RIPI/1998.”

É de se destacar, por outro lado, o Processo de Consulta 48/00 (8ª Região Fiscal) que trata especificamente do tema em questão, cuja ementa é a que segue:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Ementa: APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES. Em decorrência do art. 11 da MP nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e em face do disposto no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a partir de 1º de janeiro de 1999 poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal do estabelecimento industrial ou equiparado os créditos do IPI relativos aos insumos empregados na impressão de livros, jornais e periódicos, produtos imunes conforme o art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. O registro e aproveitamento desses créditos far-se-á conforme estabelecido no art. 2º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 (DOU de 24/03/1999), não se aplicando, porém, nesse caso, o estorno previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo, apesar de os livros, jornais e periódicos, em razão da imunidade constitucional que lhes é conferida, constarem da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/1996 como produtos "não-tributados", "NT".
Dispositivos Legais: art. 11 da Medida Provisória nº 1.788/1998; art. 11 da Lei nº 9.779/1999; arts. 2º e 4º da IN SRF nº 33/1999.” (grifamos).

Outros processos de consultas de distintas regiões fiscais também adotaram o entendimento daqueles anteriormente citados, *verbis*:

Processo de Consulta 25/00 (10ª Região Fiscal) – 24/04/2000

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Ementa: RESSARCIMENTO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPORTAÇÃO.

É facultada a manutenção e a utilização dos créditos decorrentes do IPI pago por insumos entrados no estabelecimento industrial ou equiparado, a partir de 1º de janeiro de 1999, destinados à industrialização de quaisquer produtos, incluídos os imunes, os isentos e os tributados à alíquota zero, ressalvados, todavia, os não tributados (NT), para os quais permanece a obrigatoriedade de estorno dos créditos relativos ao IPI incidente sobre os insumos neles empregados. Esta faculdade abrange tanto os insumos adquiridos no mercado interno como os importados, desde que hajam sofrido incidência do IPI.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 2.637 (RIPI), de 1998, art. 147, I, V e art. 174, I, "a"; Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; IN SRF nº 33, de 1999.

Processo de Consulta 181/02 (9ª Região Fiscal) – 28/10/2002

Ementa: Créditos. Aproveitamento. Não há restrição, a partir de 1º.01.1999, para o aproveitamento dos créditos do IPI relativos a insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) recebidos pelo estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, e empregados na fabricação de produtos imunes, isentos ou com alíquota reduzida a zero, exceto na de produtos não-tributados (NT).

Os créditos do IPI acumulados na escrita fiscal em 31.12.1998, com direito à manutenção e à utilização, e com direito apenas à manutenção do crédito em relação a produtos isentos, poderão, inicialmente, ser aproveitados com débitos do próprio imposto 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. Remanescendo o saldo credor, se havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779, de 1991, art. 11; IN SRF nº 33, de 1999; IN SRF nº 21, de 1997, com alterações da IN SRF nº 73, de 1997; IN SRF nº 210, de 2002, arts. 14 e 21.

Processo de Consulta 14/2003 (6ª Região Fiscal) – 13/02/2003

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI
Ementa: APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES. A partir de 01/01/1999, poderão ser mantidos na escrita fiscal do IPI os créditos do imposto relativo à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de minerais do País, ainda que referidos minerais não sofram a incidência do imposto por força de imunidade constitucional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 11 da Medida Provisória nº 1.788/1998; art. 11 da Lei nº 9.779/1999; arts. 2º e 4º da IN SRF nº 33/1999; art. 155, § 3.º da Constituição de 1988.

Processo de Consulta 50/03 (6ª Região Fiscal) – 31/03/2003

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Ementa: IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, utilizados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados à alíquota zero, desde que obedecidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF nº 33, de 1999, e o ADI SRF nº 15, de 2002. O aproveitamento de créditos supracitado é lícito mesmo quando o ISSQN também incide sobre a operação, quando ocorre industrialização por encomenda, em que as MP (mas não os PI e ME) foram remetidas à indústria pelo encomendante, e nos termos do RIPI/2002, art. 165.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; RIPI/2002, art. 164 c/c art. 195, art. 165, e art. 193, I, 'a'; IN SRF nº 33, de 1999, em especial o art. 4º; ADI SRF nº 15, de 2002.

Processo de Consulta 127/03 (COSIT) – 01/08/2003

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É permitido o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado no final do trimestre-calendário para ressarcimento de IPI ou compensação com outros tributos administrados pela SRF, desde que atendidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF nº 33/1999, a IN SRF nº 210/2002 e o ADI SRF nº 15/2002. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de matérias primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), aplicados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É permitido o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, recebidos a partir de 1/01/1999 do estabelecimento industrial ou equiparado, e aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, mesmo quando o ISSQN também incida sobre a operação. É permitido o aproveitamento dos créditos de IPI referentes aos PI e ME, adquiridos de estabelecimentos contribuintes de IPI e aplicados na industrialização para terceiros de produtos imunes, mesmo quando as MP utilizadas forem fornecidas pelo adquirente desses produtos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779/1999, art. 11; RIPI/ 2002, art. 164 c/c art. 195, art. 193, I, 'a'; IN SRF nº 33/1999, em especial o art. 4º; IN SRF nº 210/2002; IN SRF nº 230/2002, art. 3º, § 1º, III e IV, e art. 15, I; ADI SRF nº 15/2002.” (grifamos)

Diante dos vários processos de consulta acima mencionados, determinando o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, recebidos a partir de 1/01/1999, e aplicados na industrialização de produtos imunes, entendo que estamos diante de prática reiteradamente observada pela Administração Tributária, conforme disposto no inciso III, do art. 100, do CTN.

Hugo de Brito Machado¹ conceitua as práticas reiteradas das autoridades administrativas como sendo:

“(…) uma posição sedimentada do fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei.

(…) se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da lei.”

Nesse sentido é também o entendimento do STJ, como se depreenda das ementas abaixo reproduzidas:

“TRIBUTARIO. PRATICA REITERADA DE ATOS PELA ADMINISTRAÇÃO. PENALIDADE INAPLICAVEL. INTELIGENCIA DO ART. 100, INC. III, PAR. UNICO, DO CTN.

1. RESTANDO CONFIGURADA A PRATICA CONSTANTE DE ATOS PELA ADMINISTRAÇÃO, HA DE SE APLICAR O PRECEITO INSCULPIDO NO ART. 100, III, PAR. UNICO, DO CTN, QUE EXCLUI O CONTRIBUINTE DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES, DA COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETARIO DA BASE DE CALCULO DO TRIBUTO.

2. RECURSO IMPROVIDO.” (RESP 162.616/CE, rel. Min. José Delgado, DJ 15/06/1998 p. 53)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO. COBRANÇA APENAS DO IMPOSTO, EM SITUAÇÕES IDÊNTICAS. PRÁTICA REITERADAMENTE ADOTADA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA (ARTIGO 100, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL). LEGITIMIDADE DA PRETENSÃO DO IMPETRANTE. NEGATIVA DE VIGÊNCIA A LEI NÃO DEMONSTRADA. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

Se, em várias situações idênticas, a autoridade fazendária afastou os acréscimos legais do tributo, cobrando apenas o imposto de renda devido, o procedimento se caracteriza como prática reiterada na aplicação da legislação tributária, tornando legítima a pretensão do contribuinte.

Embora afirme o recorrente a existência de lei expressa, que teria sido desrespeitada, em momento algum declinou qual seria a legislação pertinente, levando também à conclusão pelo não conhecimento do recurso especial.” (RESP 142.280/SC, rel. Min. Helio Mosimann, DJ 03/05/1999 p. 132)

Diferente não é o entendimento deste Conselho em relação à possibilidade de adoção de consulta feita em outro processo, ainda que por partes diversas, conforme se observa nas decisões abaixo transcritas, cujos relatores foram os conselheiros Suzy Gomes Hoffmann e Jorge Olmiro Look Freire:

“CONSULTA. PROVA EMPRESTADA. É plenamente possível o acolhimento de consulta formulada por terceiro quando embasada no mesmo produto a ser tipificado para fins de classificação tributária. Considera-se, para tanto, o efeito vinculante da consulta para com a Administração e a aplicação do princípio da isonomia aos contribuintes - Lei nº 4502/64, artigo 76, inciso II, alínea "a".” (3º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 301-33872 em 22.05.2007).

“IPI - ISENÇÃO - CONSULTA - 1 - Sendo o lançamento motivado num sentido que afronta o entendimento da Administração em processos de consulta, mesmo de terceiros se matéria idêntica, é o mesmo improcedente...” (2º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 201-72173 em 10.11.1998).

Ainda que as autoridades fiscais tenham modificado sua opinião após a autuação em voga, o que se observa através da resposta à pergunta 2, do Capítulo XX, do Perguntas e Respostas de IRPJ (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2011/CapituloXX-IPI2011.pdf>), ao concluir que “Quanto aos produtos imunes, não há direito de crédito de MP, PI e ME que tenham sido neles utilizados, exceto na hipótese de produtos tributados que tenham sido destinados à exportação para o exterior”, os contribuintes não podem ser prejudicados porque agiram de acordo com a orientação vigente à época dos pedidos de restituição, de compensação e da lavratura de autos de infração.

Destaque-se, nesse sentido inclusive, o seguinte trecho do voto do Ministro José Delgado no RESP 162.616/CE anteriormente mencionado que esclarece acerca da proteção ao contribuinte contra a mudança de critério adotado pelo Fisco na interpretação da legislação tributária:

“Deduz-se, pois, que o contribuinte merece ser protegido contra a mudança de critério adotada pelo Fisco na interpretação da legislação tributária. Ele não pode prejudicar, sobretudo punir, o contribuinte pelos fatos e atos anteriores à sua nova orientação. O princípio da segurança das relações jurídicas se sobrepõe para garantir a estabilidade necessária aos sujeitos das obrigações.”

Assim, entendo que os argumentos lançados pela Recorrente permitem a exclusão das penalidades impostas, motivo pelo qual a decisão de primeira instância não deve ser mantida quanto a esse ponto.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, apenas para excluir as penalidades e juros com fundamento no art. 100, inc. III e parágrafo único, do CTN.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Voto Vencedor

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Redatora

Manifesto-me contrária ao posicionamento adotado pelo i. Relator, que pretende a exclusão das penalidades e dos juros de mora, por entender que se estaria diante de prática reiteradamente observada pela Administração Tributária, conforme disposto no inciso III do art. 100 do CTN, em razão da existência de vários processos de consulta determinando o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem recebidos a partir de 1/01/1999 e aplicados na industrialização de produtos imunes.

Os processos de consulta vinculam a Administração tão somente em relação à parte consulente, nos estritos limites da consulta formulada, não se estendendo os seus efeitos a outros contribuintes que não o próprio consulente, não sendo este o caso dos autos, vez que a contribuinte pretende beneficiar-se dos efeitos da consulta formulada por terceiros.

O fato de existirem consultas direcionadas a outros contribuintes que não a ora recorrente não traz à querelante a segurança jurídica pretendida, cujo efeito importaria na exclusão da multa e dos juros de mora.

Tanto assim o é que as disposições do art 146 do CTN, que tratam da modificação de critério jurídico, são aplicáveis somente em relação a um mesmo sujeito passivo, não trazendo a outrem qualquer segurança em relação à modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, proferida de ofício ou por meio de decisão administrativa ou judicial. Veja-se:

*Art. 146 – A modificação, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, **em relação a um mesmo sujeito passivo**, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

(grifo não constante do original)

Estender os benefícios da consulta a terceiros importaria, como última consequência, em imutabilidade de entendimento ou de decisão por parte da Administração,

Processo nº 15374.937035/2008-91
Acórdão n.º **3202-000.395**

S3-C2T2
Fl. 150

que jamais poderia esposar novo entendimento sob a alegação de estarem todos os contribuintes albergados por práticas administrativas reiteradas em razão de manifestações anteriores da autoridade administrativa em processos de consulta. Seria o mesmo que, em relação às decisões deste Conselho, estando o contribuinte de posse de vários julgamentos anteriores em determinado sentido, alegar a imutabilidade da decisão, por se constituírem as decisões anteriores em prática reiterada da Administração e, assim, impedir a mudança de entendimento por qualquer um dos Conselheiros ao proferir o seu voto.

Desta forma, entendo que deve ser mantido o lançamento integralmente, inclusive em relação às penalidades e juros de mora.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres