



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

Processo n° 15889.000332/2009-60
Recurso n° 910.759 Voluntário
Acórdão n° **3403-003.074 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria IPI
Recorrente AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa anterior para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos não garantem crédito de IPI.

IPI. ISENÇÃO. ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. DIREITO DE CRÉDITO. REQUISITOS. OBSERVÂNCIA.

É assegurado o direito de crédito do imposto pela aquisição de insumos isentos de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, desde que preenchidos os requisitos para sua fruição, quais sejam, que ditos insumos tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental), exclusive as de origem pecuária, bem assim, por pessoa jurídica com projeto aprovado pela SUFRAMA.

IPI. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS. APROVEITAMENTO MEDIANTE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recolhidos indevidamente a título de imposto sobre produtos industrializados não podem ser abatidos diretamente na conta gráfica do imposto, através da escrituração em livro próprio, por falta de amparo legal, devendo se submeter ao procedimento ordinário de restituição, ressarcimento e compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

VALORES RECOLHIDOS. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO EM DECLARAÇÃO PRÓPRIA. LANÇAMENTO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESCABIMENTO.

Mostra-se improcedente o lançamento de valores recolhidos e não informados em DCTF, mediante auto de infração, que é instrumento destinado à exigência de crédito tributário, haja vista que não há possibilidade de se cobrar crédito tributário que já se encontra extinto por pagamento, ainda mais quando acrescido de multa de ofício e juros de mora, como pretendeu a autuação.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Waltamir Barreiros, Eloy Eros da Silva Nogueira, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que davam provimento também com respeito à compensação escritural.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de IPI motivado pelo indevido aproveitamento de créditos fictícios, pela aquisição de insumos (rolha metálica, filmes *stretch* e tampa alumínio) de pessoas jurídicas localizadas na área da Zona Franca de Manaus – ZFM, com isenção do imposto, bem assim de diferenças por escrituração incorreta de indébito tributário e divergência entre o valor escriturado e o declarado.

O contribuinte, em impugnação, argumenta que para o princípio da não cumulatividade é irrelevante que o produto adquirido da ZFM seja ou não isento, tendo direito ao respectivo “crédito”, citando o RE 212.484/RS; que a regra isentiva não restringe aludido princípio, de vez que há incidência tributária e mera dispensa de pagamento; que os Decretos-Leis n°s 288/67 e 1.435/75 devem ser interpretados de forma sistemática e integrada em especial o art. 6º deste último diploma, que admite o creditamento do IPI pela aquisição de

produtos, como se devido fosse, desde que sejam elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, como é o caso do produto denominado FILME “STRETCH”, que é produzido a partir do óleo de dendê, e beneficiário da isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, conforme Resolução SUFRAMA 154/2008; que a jurisprudência do STF e do Conselho de Contribuintes reconhece que o produto oriundo da ZFM deve receber tratamento diferenciado; e, por fim, a nulidade do item 2.2 da autuação, por aplicação do art. 108, I e IV do CTN, e item 2.3, por erro quanto à tipificação da infração.

A DRJ Ribeirão Preto/SP julgou o lançamento procedente em decisão assim ementada:

“GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e sem projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO COMO CRÉDITOS NA ESCRITA FISCAL.

O pagamento indevido ou a maior de tributo é sujeito a repetição de indébito, mediante o manejo administrativo de pedido de restituição, sendo inconcebível a apropriação do direito creditório na conta gráfica do IPI como se este fosse crédito escritural.

SALDO DEVEDOR NÃO DECLARADO EM DCTF. RECOLHIMENTO EM ATRASO E INSUFICIENTE.

Sendo o saldo devedor não declarado em DCTF recolhido em atraso, com os acréscimos moratórios em montante insuficiente, cabe o lançamento de ofício respectivo, devendo o órgão preparador efetuar a imputação proporcional dos pagamentos feitos.

Impugnação improcedente”

Em recurso voluntário, com alguma variação, são repisadas as alegações de mérito apresentadas em sede impugnatória, com especial atenção ao direito de crédito pelo valor do imposto indevidamente recolhido e aproveitado diretamente no Livro Registro de Apuração do IPI, onde assevera tal possibilidade pela aplicação analógica (art. 108, I e IV, CTN) do disposto no art. 178, II do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/02); e também, em relação à diferença verificada entre a escrituração e a DCTF no período de apuração 31/07/2005, que uma vez recolhido indigitado valor, como reconhece a autoridade administrativa, não faria sentido incluí-lo no lançamento.

Em 25/11/2011 o processo em questão teve o seu julgamento sobrestado nos termos do art. 62-A do regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, por força dos RE 590.809 e 592.891, pendentes de julgamento perante o STF, conforme despacho.

Com o advento da Portaria CARF nº 01/2012 o processo foi retirado da condição de sobrestado e posto em julgamento.

Em 26/06/2012, através da Resolução nº 3403-00.344, o processo foi novamente sobrestado, em função de entendimento firmado pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante despacho lançado no processo 10283.005290/200797.

Em 30/12/2013, com a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF 545, de 18/11/2013, os autos foram devolvidos para prosseguimento do julgamento.

Na sessão de outubro/2014, por intermédio da Resolução 3401-000.839, de 15/10/2014, o julgamento foi convertido em diligência para esclarecimentos acerca dos produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos com isenção e cujo crédito foi apropriado, bem assim, quanto aos valores creditados no livro de apuração do imposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que, dele se conhece.

As preliminares de nulidade argüidas na impugnação não foram repetidas, com esta natureza, no recurso voluntário, mas como matéria de mérito, de modo que serão examinadas no decorrer do voto.

Inicialmente abordo a questão do aproveitamento de créditos pela aquisição de insumos isentos, em observância ao princípio da não cumulatividade, como pretende e defende a recorrente.

Consoante art. 153, § 3º da CF/88 as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

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

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável, que tenha havido pagamento (*rectius* cobrança) de imposto na etapa imediatamente anterior e não mera incidência tributária, como sustenta o recorrente.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“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.”

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato senso*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto.

Para evitar uma má interpretação da asserção, registro ser do conhecimento que a disposição em epígrafe se encontra hodiernamente mitigada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, todavia, tal dispositivo não se amolda ao caso sob análise.

Em síntese, ratifico meu entendimento de ser condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva cobrança do imposto, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária, de maneira que a isenção, ainda que entendida como dispensa legal de pagamento devido, não garante direito de crédito pela sistemática não cumulativa de apuração do IPI.

Em contraponto à posição jurisprudencial do STF colacionada pela ora recorrente, verifico que atualmente a questão passa por uma verdadeira “mutação interpretativa”, como se depreende dos seguintes acórdãos:

“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.

II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas.

III - Agravo regimental improvido.” (RE 561676 AgR/SC. 01/06/2010)
(destaquei e sublinhei).

“TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.

1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que

não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

2. *Agravo regimental improvido.*” (RE 566.551 AgR/RS – 06/04/2010) (destaquei e sublinhei)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. *Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.*

2. **A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou tese adotada no RE 212.484/RS).**

3. *Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.*

4. *Agravo regimental improvido.*” (RE 488.357 ED/PR – 18/08/2009). (destaquei e sublinhei)

“EMENTA: *Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.*” (RE 444267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente e para melhor esclarecer o alcance do julgado, colho excerto do voto condutor do eminente Min. Ricardo Lewandowski no RE 561.676 AgR/SC julgado em 01/06/2010, *verbis*:

“A decisão agravada foi proferida em harmonia com o atual entendimento desta Corte no sentido de que, 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.**

Decorre daí a lógica de que só se compensa crédito de operação anterior quando e na medida do que for devido na próxima operação e só se atribui crédito para uma operação seguinte quando e à medida do que for pago na anterior.” (destaquei)

Na mesma linha de raciocínio o voto da Min. Ellen Gracie nos Embargos de Declaração no RE 488.357-1/PR, proferido em 18/08/2009¹:

“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados (RE 370.682/SG, rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, Dje 19.12.2007; e RE 353.657/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, Dje 7.3.2008), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas.

(...)

Este Supremo Tribunal também concluiu que a partir do julgamento dos recursos acima citados, que serviram de fundamento para a decisão agravada, não mais subsiste a tese adotada no RE 212.484/RS, Plenário, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.1998, sustentada, no presente recurso, pelo ora recorrente.” (destaquei)

Em recentíssima manifestação, a Corte Suprema decidiu, em sede de repercussão geral, no RE 398.365/RS, que a sistemática não cumulativa insculpida no art. 153 da CF/88 não garante direito de crédito pelas aquisições isentas, *verbis*:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.” (destacado)

Deste colegiado, cito exemplificativamente o Acórdão 3401-002.750, julgado no mês de outubro/2014, por maioria de votos, pela denegação do direito ora pleiteado.

Respeitante ao direito de crédito fundado na interpretação sistemática das disposições do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 e do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, com a ressalva adiante, trilhando o mesmo raciocínio da decisão de primeiro grau administrativo, não vislumbro o alcance pretendido pelo recorrente.

O art. 9º do DL 288/67, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91, consigna que estão isentas do IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional, nela não havendo qualquer disposição que assegure o crédito vindicado.

Por seu turno, o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 veicula norma específica em relação à ZFM, cujo parágrafo primeiro garante o direito ao crédito do IPI, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou

¹ De acordo com o relatório deste recurso extraordinário, tratava-se de embargos de declaração onde alegava o embargante que os julgados tidos como paradigma (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS) “se concentraram nos casos de aquisições com não tributação e reduzidas à alíquota zero, tendo sido mantido o direito relativo às aquisições isentas (sic)” e que a decisão recorrida não teria feito a diferenciação necessária dos institutos, argumentando ainda que o direito a tal creditamento estaria amparado no leading case RE 212.484/RS e que tais decisões não alcançariam os casos de isenção.

materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto, como no caso vertente.

Todavia, o direito de crédito exige que o insumo tenha sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, e desde que a pessoa jurídica possua projeto aprovado pela SUFRAMA.

Da leitura integrada dos aludidos dispositivos não se infere a assertiva que **todos** os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus geram direito ao “crédito presumido” de IPI, como sustenta a recorrente, seja pela redação original do art. 6º do Decreto-Lei nº 288/67, seja pela redação da Lei nº 8.387/91, como bem decidido pela decisão sob vergasta.

Assim, dos insumos em testilha, não resta dúvida que as rolhas metálicas e as tampas de alumínio não estariam acobertadas pela vantagem do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, remanescendo apenas os “filmes *stretch* 500M”, produzidos pela VALFILM AMAZÔNIA (CNPJ 03.071.894/0001-07), que, segundo a recorrente, utilizariam óleo de dendê produzido na Amazônia Ocidental como matéria-prima em sua fabricação.

Esse questionamento foi um dos pontos objeto da diligência determinada em outubro/2014, tendo a unidade preparadora esclarecido, mediante documentação coligida aos autos, inclusive manifestação do fornecedor, que o óleo de dendê passou a ser empregado no processo produtivo a partir de **outubro/2008** (fl. 1.309), cujo reconhecimento se deu pela Resolução SUFRAMA nº 154/2008, de 19/06/2008, publicada no DOU em 02/07/2008 (fls. 1.279 e ss.).

Nada obstante a aprovação ter ocorrido em julho/2008, com a publicação da resolução, registro que, segundo o fornecedor (fl. 1.309 e 1.311), a utilização do óleo de dendê como matéria-prima somente ocorreu a partir de outubro/2008, de maneira que desde então deve ser admitido o direito de crédito pela aquisição do produto denominado “filme *stretch* 500 M”, tendo em conta o atendimento às exigências regulamentares.

Portanto, quanto à glosa de créditos originados pelas aquisições isentas, merece parcial acolhimento a pretensão deduzida, nos termos expostos.

Tocante à forma de aproveitamento dos créditos de IPI por recolhimento indevido, diretamente na conta gráfica, não merece guarida o procedimento adotado, por falta de amparo legal, não sendo o caso de aplicação analógica do disposto no art. 178, II do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, haja vista que a analogia tem como pressuposto a ausência de disposição expressa sobre o assunto, o que não ocorre quanto à restituição/compensação de IPI recolhido a maior.

Note-se, não se está afirmando a improcedência do indébito, o que foi, inclusive, confirmado pela diligência, mas tão-somente a forma de aproveitamento operada pelo contribuinte.

Com efeito, o tema era então regulado pelos arts. 207 a 209 do referido Decreto nº 4.544/2002, *verbis*:

“Art. 207. Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto, inclusive quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão

condenatória, o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamentos de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subseqüentes, independentemente de requerimento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 165, Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73).

§ 1º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, § 2º).

§ 2º Parte legítima para efetuar a compensação ou pleitear a restituição é o sujeito passivo que comprove haver efetuado o pagamento indevido, ou a maior.

Art. 208. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 1º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 2º, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Art. 209. A restituição do imposto fica condicionada à verificação da quitação de tributos e contribuições federais do interessado (Decreto-lei nº 2.287, de 1986, art. 7º, Lei nº 9.069, de 1995, art. 60, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73)."

À luz da redação do *caput* do art. 207, em princípio, poderia o contribuinte aproveitar-se dos créditos por recolhimento indevido para abatimento dos valores devidos em períodos subseqüentes, ainda que não o fosse pelo registro de tais valores sob o título "outros créditos" no Livro Registro de Apuração do IPI, como procedeu a recorrente.

Entretanto, isoladamente, tenho que este erro formal poderia ser relevado e admitido o *modus operandi* observado, ainda que incorreto, não fosse a alteração da sistemática de restituição/ressarcimento/compensação operada pela Lei nº 10.637/2002, que passou a exigir, em tais casos, a entrega da competente declaração de compensação.

Destarte, até o advento do diploma legal em tela a compensação entre tributos de mesma espécie se fazia, independentemente de requerimento, mediante compensação na escrituração do contribuinte, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, e, em se tratando de tributos de espécies distintas, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal, através do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Com a alteração promovida pela Lei nº 10.637/2002, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a reger qualquer tipo de compensação promovida no âmbito da Secretaria da Receita Federal, inclusive aquelas anteriormente açambarcadas pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, exigindo-se necessariamente, em qualquer caso, a transmissão da declaração de compensação.

Os créditos por recolhimento indevido somente poderiam ser aproveitados mediante escrituração no livro próprio mediante previsão específica neste sentido, o que, em não ocorrendo, impõe a submissão à regra ordinária de restituição, ressarcimento e compensação, sendo que para o período lançado (2005/2008) havia determinação de entrega de declaração de compensação.

Logo, mostra-se correta a glosa realizada.

Por derradeiro, quanto à diferença entre o valor escriturado e aquele informado em DCTF, objeto de constituição, é indiscutível que houve recolhimento extemporâneo, como, aliás, registrado no próprio lançamento, cujo mote foi exclusivamente “constituir” o crédito tributário, como se deduz da seguinte passagem: “ (...). *Constatamos que tal diferença encontra-se paga, mas não foi devidamente constituída pela Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF apresentada pelo contribuinte, motivo pelo qual efetuamos este lançamento de ofício, visando sua constituição*”.

Nada obstante a aparente lógica do lançamento, equivocou-se a autoridade administrativa lançadora quanto à utilização do auto de infração, ao passo que, nos termos do art. 9º, *caput*, do Decreto nº 70.235/72, juntamente com a notificação de lançamento, é instrumento para a formalização de exigência de crédito tributário, sendo que, no caso dos autos, antes mesmo do lançamento, como reconhecido, houve a liquidação do crédito tributário pelo seu pagamento.

Portanto, mostra-se descabido efetuar lançamento de crédito tributário, inclusive com cobrança de multa de ofício e juros, já extinto por quaisquer das modalidades arroladas no CTN, ainda que sob o pálio de sua “constituição”, ante a ausência de informação em DCTF.

A decisão recorrida, por seu turno, mesmo reconhecendo a improcedência da exigência, manteve o lançamento por entender que não houve o suposto recolhimento integral, haja vista que a multa moratória não seria suficiente à sua liquidação, de maneira que cabível a multa de ofício sobre a diferença inadimplida.

Ocorre que, ao se manifestar nestes termos, a decisão *a quo*, a bem da verdade, pretendeu alterar o motivo do lançamento, que originalmente não era cobrar diferencial pelo recolhimento insuficiente de multa moratória, o que aliás, foi corroborado pelo relatório conclusivo da diligência, mas sim “constituir” crédito tributário já recolhido, porém não declarado na DCTF, de modo que as autoridades julgadoras desbordaram de sua função e atuaram como lançadores, modificando a fundamentação do auto de infração, em atividade que não se compagina com o sistema contencioso tributário administrativo.

De outra banda, acentuo que a improcedência do lançamento quanto a esta parcela não significa, em hipótese alguma, que o valor excluído é indevido e, portanto, passível de restituição, mas exclusivamente que o auto de infração não é o instrumento adequado para correção deste problema.

Com estas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto para excluir a diferença apurada entre o valor escriturado no RAIPI e o declarado em DCTF, referente ao período de apuração 31/07/2005 (item 04 do auto de infração), bem assim, para admitir o creditamento das aquisições de “filme *stretch* 500 M” realizadas a partir de **01/10/2008**.

É como voto.

Robson José Bayerl

CÓPIA