



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

Processo nº 17878.000255/2009-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.387 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI-DECOMP
Recorrente BR METALS FUNDIÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

O princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores, assim como o transporte do saldo credor da escrita para períodos de apuração subsequentes 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.

RESSARCIMENTO. LIMITAÇÃO DO PEDIDO A UM TRIMESTRE CALENDÁRIO.

Com o advento da IN SRF 728/2007 cada pedido de ressarcimento de saldo credor da escrita deve se referir a um único trimestre calendário.

MULTA DE MORA.

Os débitos tributários e não pagos no vencimento sujeitam-se à multa de mora de 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-Selic para títulos federais. Súmula CARF nº 4.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Súmula CARF nº 2.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte obter o ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado em virtude do transporte de trimestres anteriores. Sustentou pela recorrente o Dr. Fábio Bernardo. OAB/SP nº 304.773.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento eletrônico do saldo credor de IPI relativo ao 4º trimestre de 2004, transmitido em 31/03/2005 (fl. 06), cumulado com as declarações de compensação anexadas aos autos.

Por meio do despacho decisório de fls 1549 a 1551, notificado ao contribuinte em 03/03/2010 (AR de fl. 1592), foram efetuadas glosas no valor do crédito pleiteado e, em consequência, foram parcialmente homologadas as compensações declaradas.

No termo fiscal de fls. 1543 a 1544 a fiscalização motivou a glosa da seguinte forma:

- 1) Em procedimento anterior de verificação (RPF 07.1.05.00-2009-00077-5) foi constatado que o contribuinte havia lançado valores originais indevidos de crédito presumido do IPI referente aos trimestres de 2003 (em relação aos quais foi escriturado o montante de R\$ 4.406.959,73, quando o correto seria R\$ 4.386.377,37, resultando R\$ 20.582,36 de diferença indevida) e aos 1º e 2º trimestres de 2004 (em relação aos quais foi escriturado R\$ 1.314.620,20, quando o correto seria R\$ 434.380,07, resultando a diferença indevida de R\$ 880.240,13);
- 2) No trimestre em análise, mais especificamente em dezembro/2004, o contribuinte, ao fazer os lançamentos no Livro de Registro e Apuração do IPI, em vez de estornar a diferença de créditos indevidamente escriturados (R\$ 20.582,36 e R\$ 880.240,13,

respectivamente), lançou a crédito o valor total considerado correto e a débito o valor total indevidamente escriturado, situação essa que, embora algebricamente esteja correta, gera distorções na determinação do valor dos créditos ressarcíveis, uma vez que os referidos créditos presumidos já foram considerados como créditos ressarcíveis em trimestres anteriores, resultando, portanto, crédito considerado em duplicidade;

- 3) Em razão desse procedimento do contribuinte, foi sugerida a glosa dos créditos e débitos referentes aos lançamentos do crédito presumido dos anos de 2003 (R\$ 4.386.377,37 e R\$ 4.406.959,73, respectivamente) e 2004 (R\$ 434.380,07 e R\$ 1.314.620,20, respectivamente) e o estorno dos créditos presumidos indevidamente escriturados relativamente aos anos de 2003 e 2004 (R\$ 20.582,36 e R\$ 880.240,13, respectivamente);
- 4) Assim, do valor dos créditos passíveis de ressarcimento indicados na Decomp (R\$ 5.890.057,50) deverão ser deduzidos os valores R\$ 4.386.377,73 e R\$ 434.380,07 e, ainda, os valores de R\$ 20.582,36 e R\$ 880.240,13;
- 5) Acrescente-se a tais valores aqueles decorrentes de créditos informados cujos CFOP não são passíveis de ressarcimento (2.949 — R\$ 17.479,98 + 234,00; 2.118 — R\$ 841,54; 2.352 — R\$ 3,00), da ordem de R\$ 18.558,52;
- 6) Resulta, daí, o valor de R\$ 149.336,69 a título de créditos passíveis de ressarcimento no 4º trimestre/2004, a ser utilizado para homologação parcial da DCOMP nº 37672.72747.310305.1.7.01-0550. As demais Decomps vinculadas não poderão ser homologadas por insuficiência de crédito.

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou o seguinte:

- a) Que os créditos declarados são suficientes para fazer frente às compensações e que os créditos presumidos de 2003 e do 1º e 2º trimestres/2004, da forma como foram escriturados, não estão sendo aproveitados em duplicidade;
- b) Limitou-se a efetuar a mera revisão de créditos lançados anteriormente. Em dezembro de 2004, ao perceber o equívoco cometido na apuração do crédito presumido de 2003, providenciou o estorno do crédito anteriormente escriturado, da ordem de R\$ 4.406.959,73 e a sua substituição pelo crédito apurado adequadamente, no valor de R\$ 4.386.377,37. Da mesma forma procedeu em relação ao crédito presumido dos 1º e 2º trimestres de 2004, estornando o valor de R\$ 1.314.620,20 e escriturando o valor correto de R\$ 434.380,07;
- c) As retificações de valores efetuadas em período posterior aos lançamentos dos créditos não caracteriza comprometimento da escrituração fiscal, tendo em vista a suficiência de créditos para fazer frente às compensações realizadas;
- d) Não há que se falar em lançamento em duplicidade ou aproveitamento dos créditos presumidos de IPI, tendo em vista que a empresa efetuou mero estorno e retificação dos créditos anteriormente lançados;

- e) Ocorreu violação do princípio da verdade material, pois o crédito presumido existe efetivamente, é regular e suficiente para fazer frente às compensações;
- f) A negativa do fisco afronta os princípios da não-cumulatividade e da seletividade;
- g) Ilegalidade e inconstitucionalidade na cobrança da taxa Selic sobre os débitos não compensados e caráter confiscatório da multa, que não poderia ultrapassar o patamar de 2%, a teor do art. 52 da Lei nº 9.298/96.

Por meio do Acórdão 37.237, de 07 de outubro de 2011, a 3ª Turma da DRJ-Juiz de Fora, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e reconheceu o direito a um crédito no valor de R\$ 919.960,37 (resultante da diferença entre o saldo credor passível de ressarcimento reconhecido pela turma de julgamento – R\$ 1.069.297,06 e o valor reconhecido inicialmente pela autoridade administrativa - R\$ 149.336,69), conforme planilhas elaboradas pela relatora apresentadas nos anexos I e II ao acórdão (fls. 1761 a 1763).

O julgado recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. TRIMESTRE DE APURAÇÃO.

Conforme disposições normativas da Receita Federal do Brasil consideram-se passíveis de ressarcimento somente os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização escriturados no próprio trimestre calendário, devendo os saldos credores advindos de períodos anteriores serem mantidos na escrita fiscal, como créditos legítimos que são, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração. Vale dizer, o saldo credor oriundo de períodos anteriores, ainda que legítimo, tem sua utilização limitada à amortização de débitos escriturais do imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

JUROS DE MORA TAXA SELIC.

Na imposição de juros de mora deve-se aplicar a legislação que rege a matéria. É válida a exigência de juros de mora à taxa superior a 1% (um por cento) ao mês, se há previsão legal nesse sentido. É legítima a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa Selic.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Na compensação, sobre os débitos vencidos, na data do encontro de contas (data de valoração) incidem multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, e juros de mora calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITOS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade e constitucionalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. PEDIDO

Não se justifica o deferimento do pedido de apresentação de provas se os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.”

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 27/01/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/02/2012, alegando, em síntese que: 1) não existe vedação ao ressarcimento de créditos trazidos de períodos anteriores, mas somente a exigência de que cada pedido de ressarcimento se refira a um trimestre de apuração, requisito que só passou a ser exigido a partir da vigência da IN SRF nº 728/07, editada após a transmissão dos Perdecomp; 2) inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência da taxa Selic; 3) inconstitucionalidade da multa aplicada de 20%, em razão do princípio do não confisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A leitura do processo revela que a fiscalização glosou não só as parcelas do crédito presumido de períodos de apuração anteriores (1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e dos 1º e 2º trimestres de 2004), mas também a forma pela qual o contribuinte tentou efetuar o estorno do valor creditado a maior. O resultado dessa operação foi que de um pedido inicial de R\$ 5.890.057,50 (fl. 7), foi deferido apenas R\$ R\$ 149.336,69.

A alegação básica da fiscalização para justificar a glosa foi no sentido de que o modo pelo qual o contribuinte efetuou o estorno implicou o aproveitamento em duplicidade do crédito, uma vez que uma parcela já havia integrado o saldo credor ressarcível de trimestres anteriores ao 4º trimestre de 2004, período em que o contribuinte fez o estorno.

Conquanto não se encontre nos autos uma planilha na qual a fiscalização tenha demonstrado como chegou ao valor de R\$ 149.336,69, a única insurgência do contribuinte quanto à diferença glosada foi no sentido de sustentar que seu procedimento estava correto e que não implicou aproveitamento de crédito em duplicidade.

Em outras palavras: o contribuinte concordou com a glosa de parte do crédito presumido, mas discordou que seu procedimento, ao estornar o valor indevido, tenha configurado aproveitamento em duplicidade do crédito.

A DRJ, por seu turno, demonstrou que vem acompanhando a evolução do saldo credor e dos ressarcimentos pleiteados pelo contribuinte, pelo menos desde o terceiro trimestre de 2003, quando efetuou o julgamento do processo nº 10073.001769/2004-87 (Acórdão 21.973, de 17/12/2008).

O exame dos anexos I e II do acórdão de primeira instância (fls. 1761 a 1764) revela que a DRJ – Juiz de Fora efetuou todos os ajustes considerados necessários à recomposição dos saldos da escrita, inclusive o estorno do excesso de crédito presumido levando em conta o critério utilizado pelo contribuinte (ou seja, manteve o “lançamento de ajuste” efetuado em dezembro de 2004 no livro de IPI), conforme se pode comprovar nas notas explicativas nº 10 e 13 do anexo I.

Contudo, embora a turma de julgamento tenha mantido o “lançamento de ajuste” no livro de IPI, tais valores foram expurgados do ressarcimento do saldo credor do 4º trimestre de 2004 (anexo II).

Na verdade, a DRJ – Juiz de Fora expurgou do ressarcimento os seguintes valores: a) o saldo credor do IPI acumulado por transporte de trimestres anteriores, sob a justificativa de que atos administrativos impediriam o ressarcimento desse valor (anexo II); b) o valor do “lançamento de ajuste” do crédito presumido efetuado pelo contribuinte em dezembro, por se tratar de retificação de valores anteriormente lançados, conforme reconhecido pela própria defesa em sede de impugnação (anexo I); e 3) alguns pequenos valores considerados como créditos não ressarcíveis.

O contribuinte, não contestou especificamente a glosa de créditos não ressarcíveis (item 3 acima) e nem os ajustes efetuados no anexo I do acórdão recorrido (item 1 acima), fato que significa concordância tácita com o estorno do crédito presumido, mesmo porque a DRJ prestigiou a forma pela qual o contribuinte escriturou o estorno (manteve no livro modelo 8 o “lançamento de ajuste” efetuado em dezembro de 2004).

Embora este relator entenda que a DRJ deveria ter retirado do livro de IPI o “lançamento de ajuste” efetuado em dezembro de 2004, o Acórdão da DRJ não está sujeito a recurso de ofício e, portanto, os valores consignados no seu anexo I, não podem ser modificados por esta turma de julgamento, uma vez que não houve contestação específica por parte da defesa. Se a DRJ efetuou o estorno do crédito indevido na origem (conforme consignado na nota explicativa 10 do anexo I), não vejo razão alguma para que o “lançamento de ajuste” efetuado pelo contribuinte em dezembro de 2004 seja mantido no livro.

Mas independentemente do critério adotado, o importante é que o valor do ressarcimento apurado pela DRJ não está contaminado pelo crédito presumido lançado a maior na escrita fiscal.

A grande questão neste processo, essa sim objeto de insurgência do contribuinte, foi que a DRJ também expurgou do ressarcimento o saldo credor acumulado por transporte de trimestres anteriores.

Entendeu a turma de julgamento da DRJ que o art. 14 da IN 210/2002; o art. 16 da IN 460/2004 e o art. 16 da IN 600/2005 (com as alterações introduzidas pela IN 728/2007) impedem o ressarcimento do saldo credor acumulado em decorrência de transporte

de períodos anteriores. Em outras palavras: entendeu a DRJ que somente o saldo credor gerado no próprio trimestre objeto do pedido de ressarcimento é que pode ser ressarcido e utilizado na compensação de outros tributos. Segundo aquela turma de julgamento, o saldo credor acumulado por transporte de trimestres anteriores só poderia ser utilizado para abater débitos do próprio imposto no livro modelo 8.

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 conforme consignado no voto vencido do acórdão de primeira

instância, 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 atende 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 limites 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 citadas na fundamentação do voto condutor do acórdão de primeira instância, 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.

Quanto à obrigatoriedade de cada pedido de ressarcimento se referir a um único trimestre calendário, não existe nenhuma ilegalidade em tal limitação, pois o aspecto procedimental do pedido está incluído no poder normativo da administração tributária estabelecido no art. 11, parte final, da Lei nº 9.779/99 e também no art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96.

Observe-se que o próprio art. 11 da Lei nº 9.779/99 já impõe que o período de apuração do ressarcimento seja trimestral. O que a IN 728/2007 fez foi impedir que um mesmo Perdecomp contemple saldos credores de dois ou mais trimestres calendário.

Assim, a conclusão a que se chega é no sentido de que, atualmente, embora haja vedação de se incluir no pedido de ressarcimento saldos credores de mais de um trimestre calendário, não existe óbice algum quanto ao direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI que chegou por transporte de períodos anteriores ao trimestre calendário objeto do pedido.

Uma coisa é a restrição procedimental de vincular um pedido de ressarcimento a cada trimestre-calendário, e outra coisa totalmente distinta é entender que essa limitação impede o ressarcimento do saldo credor de escrita que veio por transporte de trimestres anteriores.

Deve o acórdão de primeira instância ser reformado quanto a este aspecto, pois a interpretação literal das instruções normativas, fazem com que aqueles atos administrativos pareçam ilegais, quando na verdade não o são.

No caso concreto, a legitimidade do saldo credor acumulado por transporte de períodos anteriores foi aferida pela DRJ – Juiz de Fora e tal valor não foi objeto de contestação pelo contribuinte.

Considerando que o valor remanescente na escrita tido pela DRJ como não ressarcível (fl. 1764, coluna (h) do anexo II) é superior ao solicitado no Perdecomp, não existe óbice ao deferimento integral **da diferença entre o valor solicitado no pedido de ressarcimento eletrônico e o valor deferido pela DRJ-Juiz de Fora.**

No que tange aos consectários multa de mora de 20% e juros de mora com base na taxa Selic, não procedem as alegações do contribuinte.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabelece o seguinte:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)”

Estando a multa de mora e os juros de mora com base variação da taxa Selic previstos em dispositivo legal que goza de vigência e eficácia plenas, não cabe aos órgãos administrativos de julgamento o juízo de sua validade frente aos princípios constitucionais alegados no recurso.

Este entendimento tornou-se pacífico na esfera administrativa com o advento da Súmula de Jurisprudência do CARF.

O enunciado nº 2 da Súmula de Jurisprudência do CARF estabelece que: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.*”

E especificamente quanto à cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, o enunciado nº 4 estabelece que:

“ A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-Selic para títulos federais.”

No caso dos autos, verifica-se que algumas declarações de compensação foram transmitidas após o vencimento legal dos débitos compensados. Nesses casos a compensação deve levar em conta os encargos da mora, a teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte obter o ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado em virtude do transporte de trimestres anteriores.

Este acórdão limitou-se a reconhecer o direito ao ressarcimento e à compensação do saldo credor de escrita acumulado no 4º trimestre de 2004 sem o expurgo do valor transportado de períodos anteriores. Embora o saldo credor acumulado a esse título em dezembro de 2004 (apurado na fl. 1764, coluna (h) do anexo II) seja maior do que o solicitado no pedido de ressarcimento, o valor deferido neste processo não pode ultrapassar o valor solicitado pelo contribuinte na fl. 7 (R\$ 5.890.057,50). Sendo assim, o valor deferido neste acórdão é limitado à diferença entre o que foi solicitado no pedido eletrônico e o que já foi concedido até a prolação do acórdão de primeira instância, ficando a homologação das compensações a cargo da autoridade administrativa do domicílio fiscal do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim