



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

Processo nº 18471.001093/2004-41
Recurso nº 508.968 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.298 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria Declaração de compensação - DCOMP
Recorrente EDIOURO GRÁFICA E EDITORA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ADITAMENTO INTEMPESTIVO À PETIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. FALTA DE VEROSSIMILHANÇA. INADMISSIBILIDADE DAS INOVAÇÕES ARGUMENTATIVAS.

Não obstante o disposto nos artigos 15 e 16 da norma que rege o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72), a tendência moderna é a de se mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no PAF, e isso diante do princípio da efetividade do processo, que tem como norte um processo menos formalista, mais participativo e mais orientado a um escopo social, viés, aliás, retratado na Lei nº 9.784/99.

A aceitação de novas provas e argumentos na fase recursal, porém, deve ser conduzida de forma a conciliar, com razoabilidade, os valores e os princípios que norteiam o processo administrativo, procurando harmonizar a verdade material com a segurança e a celeridade exigidas nas lides administrativas.

Não é razoável admitir a apresentação de inovações as quais, além de carecerem de verossimilhança, envolvem rediscussão de procedimentos fiscais consignados em demonstrativos e relatório há muito concluídos pela fiscalização e não contestados pela interessada quando da apresentação de sua manifestação de inconformidade ou do recurso voluntário, e cuja verificação probatória, de difícil sucesso dado o dilatado lapso de tempo transcorrido, ocasionaria indiscutível tumulto processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL IMUNE. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE. RESSARCIMENTO NÃO ADMITIDO.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 faculta à empresa o ressarcimento do saldo credor do IPI 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. Tal incentivo fiscal não engloba, no entanto, a aquisição de insumos para a industrialização de produtos não-tributados, como livros, jornais e periódicos, mesmo se tais mercadorias forem destinadas para a exportação. Neste caso, ou seja, de industrialização de mercadorias destinadas à exportação, operação que goza da imunidade prevista no artigo 153, § 3º, da Constituição Federal, o incentivo do creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos condiciona-se a que os produtos estejam dentro do campo de incidência do imposto, não incluindo os produtos não-tributados, dentre os quais aqueles abrangidos pela imunidade objetiva. Não havendo crédito na operação, portanto, não há que se falar em ressarcimento.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **preliminarmente**, para não conhecer dos novos argumentos trazidos no aditamento ao recurso apresentado pela interessada, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma**.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

EDITADO EM: 15/12/2010

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Adécio Salvalágio, Mara Cristina Sifuentes (Suplente) e Tatiana Midori Migiyama (Suplente). Ausente o conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Juiz de Fora (fls. 130/141), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu a manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente, nos termos do Acórdão nº 09-18.362, proferido em 17 de janeiro de 2008, abaixo transcrito:

*Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, **por unanimidade de votos, INDEFERIR A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE fls. 122/131. Conseqüentemente, mantêm-se: a) o indeferimento do saldo credor solicitado e b) a não-homologação da compensação declarada.***

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente processo da PER/DCOMP de fls. 01/54, nº 40367.86265.140504.1.3.01-6900, transmitida em 14/05/2004, em que o contribuinte, com supedâneo no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, pleiteou o saldo credor trimestral de R\$134.513,35 (1º trimestre de 2004) para compensar os débitos de R\$35.261,14, relativo ao PIS do mês de abril de 2004, e de R\$72.738,86, relativo à Cofins do mês de abril de 2004.

Em análise de legitimidade, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária no Rio de Janeiro, RJ – DERAT/RJO, exarou o Despacho Decisório de fls. 111/117 para indeferir integralmente o pleito de ressarcimento e, conseqüentemente, não homologar a compensação declarada. A decisão teve por fundamento o fato de o contribuinte dar saída a livros, jornais e revistas, produtos que, por disposição constitucional, não sofrem a incidência do IPI (produtos não-tributados).

Cientificada do Despacho Decisório, o contribuinte manifestou sua inconformidade às fls. 122/131, para alegar que:

1) a não-cumulatividade do IPI está prevista no art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal (CF). A restrição ao aproveitamento de créditos só se dá com relação ao ICMS. Sobre o IPI não há restrições, mesmo em se tratando de insumos destinados à industrialização de produtos tributados à alíquota zero;

2) no tocante a utilização do saldo credor acumulado de IPI em virtude de aquisições de insumos utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, foi editada a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que segundo a melhor doutrina, não trouxe qualquer novidade no mundo jurídico, uma vez que se trata de dispositivo meramente interpretativo. Este é o entendimento de Aurélio Pitanga Seixas Filho e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 860.907-RJ, DJ de 01/02/2007 e nº RESP nº 654.442-MG, DJ de 20/03/2006);

3) buscando interpretar o art. 4º da IN nº 33, de 04/03/1999, que regulamentou o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, que expressamente assegura o aproveitamento do saldo credor do IPI relativo à aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes, o Secretário da Receita Federal baixou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2006, que, na verdade, modificou a orientação contida no supracitado artigo. É o art. 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. Até o advento do ADI nº 5, de 2006, a administração tributária reconheceu o direito aos créditos do IPI e à sua utilização, desde que referentes a insumos adquiridos a partir de 01/01/1999, facultando a compensação desses valores, nos termos dos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996;

4) diferentemente do que sustenta o despacho decisório, em relação a todo o produto imune (não só aquele destinado à exportação), o contribuinte tem direito à manutenção e à utilização dos créditos de IPI incidentes sobre insumos utilizados em sua fabricação;

5) a motivação maior para o indeferimento e a não-homologação do pleito da suplicante foi o ADI nº 5, de 2006, que modificou provimentos de hierarquia superior, no caso, a Lei nº 9.779, de 1999, instituidora do incentivo fiscal em discussão, e o Decreto nº 4.544, de 2002, em especial o art. 195, §2º, que regulamentou, juntamente com o art. 4º da IN SRF nº 332, de 1999, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999;

3) seja reconhecido o direito à manutenção e à utilização do crédito de IPI, com o conseqüente deferimento do Pedido de Ressarcimento e a homologação de sua Declaração de Compensação.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pela interessada, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a mesma, como já dito, indeferido a manifestação de inconformidade interposta pela recorrente, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS.

1. 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 tornam imunes nos termos do inciso III, §3º, do art. 153 da Constituição Federal. Incluir a imunidade dos livros, jornais e periódicos no intervalo de abrangência da norma regulamentadora é legitimar a invasão da reserva legal, é inadmitir a presunção de legitimidade de que gozam os atos administrativos, é tentar, sem qualquer sustentáculo jurídico, interpretação extensiva absolutamente incabível.

2. 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, de 1998.

Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada

Cientificada da referida decisão em 13/05/2009 (fls. 178), a interessada, em 03/06/2009 (fls. 179), apresentou o recurso voluntário de fls. 179/193, onde se insurge contra a decisão *a quo* com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, requerendo, ao final, seja reformada a decisão recorrida e reconhecido o direito à manutenção e à utilização do crédito do IPI, com o conseqüente deferimento do seu pedido de ressarcimento e a homologação de sua Declaração de Compensação.

Em 04/03/2010, a interessada, através da petição de fls. 209/212, formaliza aditamento ao recurso voluntário acima referenciado, onde aduz que a decisão de primeira instância fora proferida considerando a premissa de que a totalidade dos insumos tributáveis objeto do pedido de ressarcimento/compensação consistia de papel empregado na industrialização de produtos imunes (livros, jornais e revistas), o que impossibilitaria o aproveitamento dos citados créditos. No entanto, ressalta que, depois de rever os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, constatou que parte do papel

que gerou o saldo credor do 1º Trimestre de 2004, ingressou no seu estabelecimento ao amparo das notas fiscais cujas cópias seguem em anexo (doc. 2) e foi, na verdade, empregada na industrialização de produtos tributados à alíquota zero (encartes, catálogos, "folders" e outros impressos personalizados classificados na posição 49.11 da Tabela aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002, em vigor na época), estando, portanto, plenamente assegurado o direito à fruição dos créditos que lhes correspondiam, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 [...]

Assevera que a emissão dos documentos fiscais com destaque do IPI seria suficiente para comprovar que esses insumos não teriam sido aplicados na industrialização de produtos imunes, já que o papel destinado à produção de livros, jornais e revistas, por ser imune do IPI, quando adquiridos por estabelecimento gráfico para aquelas finalidades, saíam do fornecedor sem o lançamento do aludido imposto.

Às fls. 234 e seguintes são acostadas planilhas, cópias de notas fiscais e demais documentos referenciados no aditamento à petição de recurso voluntário apresentada pela recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Preliminarmente

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação. No entanto, em relação ao aditamento ao recurso voluntário apresentado pela reclamante, há que se fazer algumas considerações de natureza preliminar.

É verdade que, a teor do disposto nos artigos 15, *caput*, e 16, § 4º, da norma que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235/72), as provas do interessado deverão ser apresentadas no momento da impugnação sob pena de preclusão desse direito, salvo se demonstrada uma das hipóteses discriminadas nas alíneas “a” a “c” do mencionado § 4º (através de petição devidamente fundamentada – § 5º do mesmo artigo), quais sejam: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou, (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas ao processo.

O caso presente, no entanto, não se enquadra em nenhuma das hipóteses em que se admite a apresentação ulterior da prova por parte da interessada, o que, a rigor, redundaria na preclusão da matéria não suscitada no seu devido tempo.

Contudo, a tendência moderna é a de se mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no PAF, e isso diante do princípio da efetividade do processo, que tem como norte um processo menos formalista, mais participativo e mais orientado a um escopo social.

Tal inclinação doutrinária e jurisprudencial, inclusive, foi retratada na Lei nº 9.784/99, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, notadamente em seu artigo 3º, inciso III, que permite a juntada de documentos e a formulação de alegações pelo interessado, a qualquer tempo.

Isso, porém, deve ser conduzido de forma a conciliar, com razoabilidade, os valores e os princípios que norteiam o processo administrativo, procurando harmonizar a verdade material com a segurança e a celeridade exigidas nas lides administrativas.

No caso presente, a reclamante traz planilhas e cópias de notas fiscais de aquisição de papel que, para ela, legitimariam a escrituração e o aproveitamento dos créditos do IPI nos moldes do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, uma vez que tal insumo, alega, não teria sido destinado à impressão de livros, jornais e revistas, mas, sim, para a produção de mercadorias tributadas à alíquota zero (encartes, catálogos, *folders*, etc.).

Procura comprovar o alegado colacionando notas fiscais onde o valor do IPI está destacado, fato que, para a recorrente, seria suficiente para comprovar que esses insumos não teriam sido aplicados na industrialização de produtos imunes, já que o papel destinado à produção de livros, jornais e revistas, por gozar da imunidade do IPI, quando adquiridos por estabelecimento gráfico para tais finalidades, sairiam do fornecedor sem o lançamento do aludido imposto.

No entanto, procurando conciliar os valores e os princípios que norteiam o PAF, como já asseverado, entendo que, na atual fase do processo, não merecem ser acolhidos os argumentos só agora são trazidos pela recorrente.

Com efeito, tanto a decisão da unidade preparadora como da instância recorrida se fundaram em detalhado procedimento de apuração dos créditos do IPI que, depois do exame de farta documentação apresentada pela recorrente, culminou com os demonstrativos e o relatório de fls. 68/78, onde, importante ressaltar, está consignado que “[...]os insumos correspondentes foram aplicados na industrialização de produtos imunes (livros, jornais e revistas)” (conf. fls. 77) (grifei). Os créditos decorrentes da aquisição dos insumos e escriturados pela reclamante foram, em sua ampla maioria, conferidos e contabilmente cancelados pela fiscalização, não tendo a interessada, desde aquele momento – agosto de 2005 – apresentado qualquer oposição aos citados cálculos ou à natureza dos créditos do IPI em tela.

Ademais, a intempestiva apresentação dos argumentos em questão impossibilita, até mesmo, a realização de auditoria destinada a verificar se os insumos cujos créditos a interessada alega fazer jus foram realmente utilizados na industrialização de produtos que, conforme aduzido, teriam sido tributados à alíquota zero.

Vale lembrar também que mesmo o papel destinado à industrialização de livros, jornais e revistas pela interessada não impediu que a mesma contabilizasse o correspondente crédito do IPI na aquisição do citado insumo. Tal fato fragiliza, demasiadamente, seu argumento de que as aquisições para tal fim teriam ensejado a saída do papel do fornecedor sem o lançamento do aludido imposto.

Portanto, muito embora, pessoalmente, procure dar ao processo um viés menos formalista e mais orientado pela busca da verdade material, tenho que, no caso presente, não se pode conhecer dos novos argumentos trazidos no aditamento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo, até porque tal acolhimento, por não prescindir de diligência, redundaria em indiscutível tumulto processual dado o grande lapso de tempo transcorrido entre a inovação

argumentativa e a auditoria fiscal conduzida nos livros e documentos da interessada, sem falar na falta de verossimilhança nas novas questões aduzidas, conforme comentado acima.

Portanto, diante das razões acima apresentadas, não conheço dos novos argumentos trazidos no aditamento ao recurso apresentado pela interessada.

Mérito

Conforme relatado, e considerando as ressalvas feitas em sede de preliminar, vê-se que a questão envolve discussão sobre a existência ou não de direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos imunes, no caso, livros, jornais e revistas.

Até o advento da Lei nº 9.779, de 19/01/99 (antiga MP nº 1.788/98), as hipóteses de ressarcimento relacionadas ao IPI abrangiam apenas o aproveitamento dos créditos presumidos do referido imposto a título de ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, instituídos pela Lei nº 9.363/96, assim como aqueles decorrentes de estímulos fiscais inerentes ao tributo em questão, além da dedução do IPI devido pela saída de produtos tributados.

No entanto, com a publicação da Lei nº 9.779/99, as hipóteses de utilização dos créditos do IPI passaram a ser bem mais abrangentes, admitindo, conforme preceitua o texto legal, o aproveitamento dos saldos credores do imposto nas entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, inclusive isentos ou tributados à alíquota zero, conforme redação de seu artigo 11, abaixo reproduzido:

Art. 11. 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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

O ressarcimento em tela foi objeto da Instrução Normativa SRF nº 33, 04/03/1999, cujo artigo 4º, segundo alega a suplicante, teria estendido o âmbito de gozo do ressarcimento objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, além do IPI incidente sobre os insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, também à industrialização de mercadorias imunes.

Essa celeuma já foi objeto de inúmeras decisões deste Conselho, tendo sido enfrentada com brilhantismo pelo insigne conselheiro Antonio Bezerra Neto quando do julgamento do processo nº 10875.005079/2002-08 (acórdão nº 203-11205, proferido em 22/08/2006), cujas razões de decidir adoto também para o caso presente, dada a identidade da matéria ali tratada com a ora em discussão:

**INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS
NÃO TRIBUTADOS (IMUNIDADE OBJETIVA)**

A recorrente alega, em síntese, que seu direito foi literalmente garantido, tanto pelo art. 4º da IN SRF nº 33/99, quanto pelo art. 3º-I, da IN SRF nº 21/97, bem como pelo acórdão do Conselho de Contribuintes citado, que deixariam clara a diferença entre produtos "NT" e imunes, como é o caso dos livros e periódicos, sendo cediço que a administração deve observar os princípios constitucionais, principalmente o da legalidade.

Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 33, de 04 de março de 1999, dispõe o seguinte:

Art. 2º 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:

§ 3º 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 estabelecidos no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

É verdade que a indigitada IN faz referência também a inclusão dos créditos aplicados em produtos imunes.

Porém, o mandamento trazido no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 não contemplou essa possibilidade:

Art. 11. 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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

A leitura que se deve fazer do art. 4º da IN SRF nº 33/99 não pode ser isolada de sua matriz legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99) e do ordenamento como um todo, ou seja, uma interpretação sistemática, no caso, se faz mister, esclarecendo ou dissolvendo possível antinomia existente no ordenamento jurídico. Na verdade, como se sabe, esse novo regramento, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, perdendo o sentido a distinção anteriormente existente entre créditos básicos e créditos incentivados, uma vez que foi concedida autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados, isentos ou tributados à alíquota zero e é claro, das situações existentes anteriormente enquadradas como incentivos fiscais, como é o caso dos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos que gozem da imunidade constitucionalmente prevista nas exportações.

Dessa forma, fica clara qual foi a intenção da IN nº 33/99 ao incluir a expressão "imune" na redação original fornecida pela indigitada Lei: apenas explicitar que não havia sido revogado o direito ao crédito para

os casos dos produtos tributados que gozem de imunidade constitucionalmente prevista nas exportações e não estender, sem base legal, para os casos de produtos NT que por acaso gozem de imunidade objetiva, tais como: energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Uma vez ultrapassado essa prejudicial de mérito, ficando demonstrado que o caso que se cuida trata-se na verdade de supostos créditos oriundos de insumos aplicados em produtos NT e não produtos com imunidade relativa às exportações, enfrentemos então a vedação relativa a essa situação específica.

INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

A princípio esclareça-se que há um dado extremamente importante a respeito dessa matéria: a legislação expressa e literalmente veda a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem. A matéria foi tratada no bojo da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais especificamente no § 3º do artigo 25, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989:

Art. 25. (.....)

§ 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.

Lembrando que a Lei nº 4.502/64 é matriz legal do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o RIPI/82 (Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982), no uso da competência que o dispositivo supra transcrito lhe concedeu, assim tratou do tema¹:

Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

(.....)

Princípio da Não-cumulatividade e sua relação com o art. 11 da Lei nº 9.779/99

É também comum se raciocinar que o princípio da não-cumulatividade está focado sempre no aproveitamento de créditos. Atente-se que a Constituição não se referiu unicamente ao aproveitamento dos créditos, mas associou-se créditos a débitos. Por que? Ora, porque o que a Carta Magna pretende é que não haja cumulação de impostos (débitos)

cobrados nas etapas anteriores. Isso é o que importa. O princípio da não-cumulatividade está ligado, salvo norma expressa em sentido contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Ela não está preocupada se o imposto é monofásico ou plurifásico, por exemplo, ou que os créditos sempre devem existir ou serem sempre aproveitados. Mas, sim, em sendo plurifásico o Tributo, como é o caso do IPI e do ICMS, que não se cobre imposto novamente sobre base de cálculo já gravada em fase anterior. Esse é o verdadeiro foco. Assim, discordo totalmente de quem simplifica a regra-matriz de aproveitamento de créditos, dotando-lhe de uma autonomia tal que desconsidera a vinculação feita pela Constituição atrelando o aproveitamento dos créditos aos respectivos débitos ocorridos em cada operação. Nada mais equivocado. A regra é mais complexa. A realidade aqui é mais complexa.

Na verdade, não foi à toa que a Carta Magna se utilizou da expressão "em cada operação". O princípio da não-cumulatividade do IPI é um enunciado constitucional expresso, no sentido de que é dado ao sujeito passivo desse imposto o direito de abater em cada operação os valores apurados nas operações anteriores. Ora, se não tem o débito vinculado ao respectivo crédito, não há o que se abater. Não houve cumulação de impostos!

Dessa forma, esse novo regramento introduzido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, longe de dar maior concretude ao princípio da não-cumulatividade, apenas inovou na ampliação das hipóteses de utilização e de compensação dos créditos decorrentes de créditos incentivados previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, passando-se a conceder autorização para se utilizar de quaisquer desses créditos quando provenientes da aquisição tributada de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e aplicados na industrialização apenas, sublinhe-se: de produtos tributados isentos ou tributados à alíquota zero.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso.

Em sintonia com a exegese acima colacionada, o seguinte julgado do Tribunal regional federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI - MATÉRIA-PRIMA E INSUMOS TRIBUTADOS - PRODUTO FINAL IMUNE - CREDITAMENTO - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. A não-cumulatividade é característica do IPI que visa assegurar o recolhimento aos cofres públicos do valor apurado pela alíquota incidente sobre o produto final, evitando a incidência de tributo sobre tributo, que ocorreria "em cascata" se o valor pago em cada etapa se agregasse ao produto e passasse a integrar a base de cálculo nas etapas subsequentes. 2. Visando atender a não-cumulatividade, adota-se o sistema do crédito físico fazendo-se a compensação do montante devido em cada operação com o montante que foi pago na operação anterior, razão pela qual o aproveitamento do crédito somente pode ocorrer quando há pagamento do tributo na saída da mercadoria. 3. Caso não exista pagamento a ser feito nesta etapa do processo produtivo, nada há a compensar. O montante que já foi recolhido na operação anterior passa a integrar o preço do produto e será suportado pelo consumidor final. 4. Para a compensação, essencial a verificação do ônus tributário, razão pela qual inviável nos casos de não-incidência, alíquota zero isenção ou imunidade dos produtos, quando não há representação econômica do IPI. 5. No tocante aos produtos imunes e não-tributados, não há previsão legal quanto à possibilidade de

ressarcimento e compensação. Na verdade, em relação aos créditos admitidos pela legislação, a Lei nº 9.779/99 previu outras modalidades de aproveitamento (ressarcimento em espécie e compensação), além dos já permitidos até então (aproveitamento escritural). 6. Apelação improvida.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Quarta Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 233851. Relator Juiz Miguel Di Pierro. Data da decisão: 22/07/2010. Publicada em 09/09/2010 – DJ p. 762) (grifo nosso)

Vale destacar que, no atual Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 – a necessidade de anulação do crédito do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de **produtos não-tributados – como livros, jornais e periódicos** – está prevista em seu artigo 254, inciso I, alínea “a”, tendo o mesmo, como fundamento legal, o artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64. Releva mencionar, ainda, que a necessidade de anulação do crédito, em tais casos, **aplica-se, inclusive, se os produtos forem destinados ao exterior**, conforme § 2º do reportado artigo 254 do atual Regulamento do IPI, regra a qual é repetição do disposto no Regulamento do IPI de 2002 – § 2º do artigo 193 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002.

Ou seja, mesmo diante da possibilidade geral de creditamento do IPI relativamente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de mercadorias exportadas (artigo 5º do Decreto-Lei nº 491/69, e artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.402/92) – exportações que, por sinal, gozam da imunidade prevista no artigo 153, § 3º, da Constituição Federal – **tal incentivo não se aplica quando a industrialização e a exportação se referir a produtos não-tributados**, cuja escrituração de créditos não é nem sequer admitida pelo Regulamento do IPI e legislação em que o mesmo se funda, conforme demonstrado.

Por todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para não conhecer dos novos argumentos trazidos no aditamento ao recurso apresentado pela interessada, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma**.

Sala de Sessões, em 08 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator