



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

Processo nº 10073.720005/2004-94
Recurso nº 253.537 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.241 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria Pedido de Ressarcimento de IPI (Créditos fictos de insumos oriundos da Amazônia Ocidental aplicados em produtos cuja operação de saída é imune) e Declaração de Compensação de Débitos
Recorrente CEREAIS BRAMIL LTDA.
Recorrida DRJ-SANTA MARIA/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão da DRJ que, por ter enfrentado a lide numa maior amplitude que o fizera a DRF, robustece os fundamentos para o indeferimento do pleito.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS PRESUMIDOS (FICTOS). INSUMOS ADQUIRIDOS DE EMPRESA LOCALIZADA NA AMAZÔNIA OCIDENTAL. PRODUTO INDUSTRIALIZADO EXPORTADO. NÃO ATENDIMENTO PLENO DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI PARA A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

A expressão "produtos efetivamente sujeitos ao pagamento" do imposto contida no § 1º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, não abriga os produtos industrializados destinados ao exterior, visto que estes estão protegidos pela imunidade constitucional prevista no artigo 153, III, § 3º da Constituição Federal.

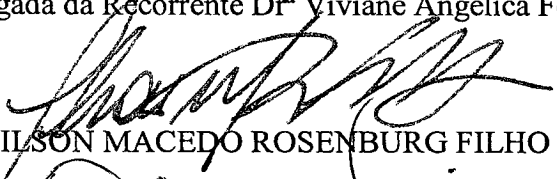
Recurso Voluntário Negado.

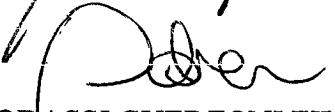
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto às preliminares de nulidades suscitadas pelo Recorrente; e II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça,

1

Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Esteve presente ao julgamento a Advogada da Recorrente Dr^a Viviane Angélica Ferreira Zica, OAB-DF 64.145.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO - Relator

Editado em 06/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos de IPI no montante de R\$ 433.188,00, formulado em 5/11/2003 por meio do PER/Dcomp, créditos esses fictos pois calculados pela solicitante a partir do valor das suas aquisições de insumos junto a fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus ocorridas durante o terceiro trimestre de 2003. Posteriormente, em 14/11/2003, foi apresentada a Declaração de Compensação, também por meio do PER/Dcomp, formalizada em outro processo administrativo a este anexado.

A DRF em Volta Redonda-RJ indeferiu totalmente o pleito por entender não haver base legal para que seja ressarcido o crédito de IPI calculado sobre aquisições de insumos originados da Zona Franca de Manaus, visto que nelas não há o destaque do imposto.

Informada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade por meio da qual alega que os créditos ora pleiteados decorrem da aquisição de insumos junto à empresa localizada na Zona Franca de Manaus e que tem seus projetos devidamente aprovados pela Suframa¹ e que seu direito encontra respaldo na leitura conjunta do artigo 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com o artigo 6º e §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Além disso, invocou a interessada orientação emanada pela própria Secretaria da Receita Federal contida no "Perguntas e Respostas", no "item 921", onde, segundo ela, estaria claro que o aproveitamento de créditos do IPI, como se devido fosse, é válido quando os mesmos decorrerem de incentivo fiscal, com previsão legal, como seria o seu caso.

A 1ª Turma da DRJ em Santa Maria/RS, todavia, indeferiu os termos da manifestação, sob a alegação de que a sistemática que regula o direito ao crédito de IPI, prevista no artigo 147 do RIPI/98 é clara no sentido de que somente ensejam o referido direito as operações de entrada de insumos ou produtos que tenham sido efetivamente onerados pelo imposto, o que não é o caso das operações em questão, as quais, ao ver daquela instância de piso, estariam enquadradas no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e, mesmo sendo consideradas as aquisições como insumos, estes foram empregados em produtos cuja saída não sofreu a incidência ou a obrigatoriedade do pagamento do IPI. Invocou também

¹ Superintendência da Zona Franca de Manaus


2

a DRJ para indeferir o pleito o método exegetico preconizado pelo artigo 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

No Recurso Voluntário, inicialmente a Recorrente alega que a DRJ teria acrescentado novo fundamento para inferir o seu pleito, haja vista que, enquanto a DRF o negara apenas por suposta "falta de base legal", a DRJ reconheceu a existência de base legal, porém, limitara a fruição do direito à verificação da etapa subsequente da operação de compra, isto é, o destino a ser dado aos insumos geradores do crédito ficto. Assim, ao ver da Recorrente, a DRJ teria ultrapassado o seu limite de competência, criando, inovando, enfim, modificando os fundamentos que embasaram o indeferimento da DRF ao seu pedido, e, conseqüentemente, "agravando" a sua situação, o que motivou a Recorrente a pedir a **nulidade** da decisão da instância de piso, nos termos de várias decisões deste Conselho de Contribuintes que citou em seu Recurso Voluntário.

Quanto ao **mérito**, a Recorrente diz que os insumos em questão foram adquiridos de empresa beneficiada com o incentivo fiscal previsto no Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, mais especificamente em seus artigos 7º, incisos I e II, e 9º, qual seja, o de impedir a incidência do IPI para as saídas de produtos elaborados na Zona Franca de Manaus, quer para o consumo interno, quer para qualquer ponto do território nacional. Além disso, segundo a Recorrente, o § 1º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, é claro ao estabelecer que os insumos originados da Zona Franca de Manaus gerarão crédito de IPI, calculado como se devido fosse. Invoca ainda a Recorrente a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, em que se decidiu pelo cabimento do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos, e nessa mesma linha, cita decisões da Segunda Câmara deste Conselho de Contribuintes, ambas de 1999.

Quanto ao argumento da DRJ, o qual, afinal das contas, foi fundamental para a negativa de seu pleito, ou seja, de que, não obstante, de fato, exista uma lei específica permitindo o aproveitamento do crédito de insumos isentos como se devido fosse, a óbice decorreria de o emprego desses insumos em produtos cuja saída não se submeteu ao pagamento do imposto, conforme preceitua a parte final do § 1º do artigo 6º do citado Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a Recorrente rebate dizendo que, na verdade, os produtos que fabrica e dá saída estão sujeitos sim ao pagamento do IPI, mas, entretanto, esse não ocorre em face de estarem abrigados pela regra da imunidade contida no artigo 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Assim, para a Recorrente, não há que se confundir a *tributação do produto* com a *tributação da operação*, ou seja, o núcleo da exigência legal não condiciona ao pagamento/recolhimento do IPI, mas sim à sujeição dos produtos ao pagamento.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 29/01/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 27/02/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Inicialmente, não há que se falar em **nulidade** da decisão recorrida, visto que a instância de piso enfrentou amplamente a questão que lhe fora posta, qual seja, se havia ou não a possibilidade de creditamento do IPI em face de aquisições de insumos isentos empregados na fabricação de produtos em cuja saída não houve o pagamento do IPI. Se ao fazê-lo a DRJ foi um pouco mais além em seus argumentos que os utilizados pela DRF, isso não lhe retira ou significa que tenha extrapolado os limites de sua competência; ao contrário. Ademais disso, "(...) o julgador não está restrito a decidir apenas escolhendo entre os argumentos trazidos pelos interessados, podendo aplicar fundamento jurídico distinto no julgamento da questão posta a seu exame (...) "².

Quanto ao **mérito**, propriamente dito, o que está em discussão é se os insumos adquiridos pela interessada junto à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus e favorecida pela **isenção** do IPI em suas saídas com base no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, insumos esses empregados na elaboração de produtos exportados para o exterior, portanto, cuja saída é **imune** ao pagamento do IPI, ensejam a um crédito presumido, ou ficto, passível de ressarcimento.

Assim, em resumo, o "saldo credor" obtido pela interessada ao longo do terceiro trimestre de 2003 só veio a existir, primeiro, porque apurou/calculou créditos de IPI como se os tivesse pago por ocasião da aquisição dos insumos – o que não ocorreu - e, segundo, porque nas saídas dos produtos que industrializou não houve o destaque do imposto em face das mesmas se destinarem ao exterior; portanto, imunes.

De um lado, a DRJ entende que a sistemática de creditamento do IPI, prevista no artigo 164 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002³, é clara ao condicionar o direito ao crédito ao emprego dos insumos em produtos cuja saída tenha sido efetivamente onerada pelo imposto, com pagamento, admitindo, todavia, a existência de algumas exceções legais, especialmente a contida no § 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, segundo o qual "os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 73, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto". (grifei)

Assim, a DRJ ao tempo em que reconhece exceção à regra geral de creditamento, observa que, no caso da interessada, a mesma não tem direito ao aproveitamento dos créditos fictos por não atender a parte final do dispositivo, qual seja, a de ter incorrido efetivamente no pagamento do IPI sobre suas saídas. Além disso, invocou a DRJ a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a interpretação de legislação que

² NEDER, Marcos Vinícius, Processo Administrativo Fiscal Federal, Dialética, São Paulo, 2004, p. 370.

³ Equivalente ao disposto no artigo 147 do RIPI/98.

disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário e sobre a outorga de isenção deve ser feita literalmente.

De outro lado, a Recorrente, entende que o seu direito está claramente definido pelo citado § 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e que o Supremo Tribunal Federal, quando do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, já se manifestou favoravelmente ao reconhecimento dos créditos fictos calculados sobre produtos isentos. Além disso, *ad argumentandum*, considera atender perfeitamente à condição imposta pela parte final do citado § 1º do artigo 6º do referido decreto-lei, visto que seus produtos estão sim sujeitos ao pagamento do IPI, o mesmo não ocorrendo apenas por força da imunidade constitucional, já que seu destino é o exterior.

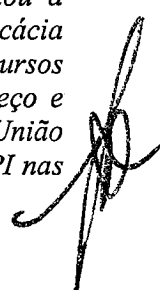
Esses, portanto, os principais aspectos da presente lide.

Quanto ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal aventado pela Recorrente⁴, há que se ressaltar, primeiramente, que a discussão neste processo é completamente diferente da tratada naquele julgamento, mas, que, ainda que não o fosse, existem decisões proferidas posteriormente pelo mesmo órgão no sentido de não reconhecer o direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos. Vejamos:

RE 479.913 (Relator Ministro CELSO DE MELLO):

DECISÃO: Trata-se de recursos extraordinários interpostos pela União Federal e por Pennacchi e Companhia Ltda. A controvérsia constitucional suscitada na presente causa põe em discussão o exame sobre o reconhecimento, ou não, em favor de empresa contribuinte, da existência do direito ao creditamento do IPI na hipótese de aquisição de matérias-primas/insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao dar provimento ao RE 353.657/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, e ao RE 370.682/SC, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES, julgando tema idêntico ao ora veiculado nesta sede recursal, reconheceu a inteira procedência da pretensão recursal deduzida pela União Federal. Cumpre ressaltar, por necessário, que essa orientação plenária vem sendo observada em sucessivas decisões, que, proferidas no âmbito desta Corte, versaram questão essencialmente idêntica à que ora se examina nesta sede recursal (AI 520.680/SC, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA - RE 352.424/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO - RE 459.553/SC, Rel. Min. EROS GRAU - RE 539.821/MG, Rel. Min. CARLOS BRITTO - RE 541.355/AL, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora impugnado diverge da diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na análise da matéria em referência. Cabe registrar, finalmente, que esta Suprema Corte, ao julgar questão de ordem suscitada nos referidos "leading cases", rejeitou a proposta concernente à modulação, no tempo, da eficácia resultante do julgamento de mencionados recursos extraordinários. Sendo assim, pelas razões expostas, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário interposto pela União (CPC, art. 557, § 1º-A), em ordem a excluir o crédito de IPI nas

⁴ Recurso Extraordinário nº 212.484-2.



operações de aquisição de matérias-primas ou de insumos isentos, não-tributados ou, então, sujeitos à alíquota zero, tal seja a especificidade do contexto em exame. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável o enunciado constante da Súmula 512/STF. De outro lado, conheço do apelo extremo deduzido por Pennacchi e Companhia Ltda., para negar-lhe provimento.

RE 352.424 (Relator Ministro CEZAR PELUSO):

DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu devida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido violação ao disposto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal. 2. Consistente o recurso. É que o acórdão recorrido decidiu a causa em desacordo com a posição firmada pela Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, e nos quais o Plenário decidiu ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para negar a compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Custas em proporção.

2ª Turma do STF (RE 372.005, Relator Ministro EROS GRAU, J. 29.04.2008, DJ. 16.05.2008)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE. 1. A expressão utilizada pelo constituinte originário --- montante "cobrado" na operação anterior --- afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido "cobrado" na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. O Supremo entendeu não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Recurso Extraordinário nº 551.244-4/SC (Relator Gilmar Mendes, decisão em 10/08/2007)

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão que reconheceu direito ao crédito de IPI nos casos de insumos adquiridos sob o regime de isenção, ou não-tributação ou sujeitos à alíquota zero.

O acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado por esta Corte. No julgamento dos RREE 370.682, Rel. Ilmar Galvão, e 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 15.2.2007, decidiu-se que a admissão do creditamento de IPI, nas hipóteses de produtos favorecidos pela alíquota zero, pela não-tributação e

pela isenção, implica ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Carta Magna.

O Plenário desta Corte decidiu, ainda, não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (RE-QO 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 25.6.2007).

Assim, conheço do recurso e dou-lhe provimento (art. 557, caput, do CPC). Fixo os ônus da sucumbência em 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa devidamente atualizado.

Analisemos agora o dispositivo legal no qual se funda o pedido da interessada, qual seja, o § 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, *verbis*:

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o caput deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.(grifei)

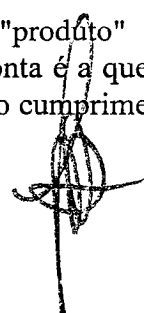
Observe-se, conforme ressaltou a instância de piso, que, dentre as condições a serem cumpridas para o aproveitamento do benefício fiscal, há a de que os insumos sejam empregados na industrialização de **produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.**

No presente caso, o que ocorre, conforme esclarecimento dado pessoalmente pela Patrona da empresa durante a sessão de julgamento de 9 de julho de 2009, é que a empresa adquire o extrato de guaraná junto a empresa localizada na Zona Franca de Manaus, e o utiliza como matéria-prima na fabricação do refrigerante, que é exportado para o exterior.

Essa situação peculiar – de promover a saída desses produtos para o mercado externo – lhe retira a possibilidade de cumprir com a condição imposta de "pagar", "recolher" qualquer centavo de imposto, haja visto dispositivo constitucional constante do artigo 153, III, § 3º, segundo o qual não incide o IPI sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

A questão, portanto, é saber se a condição básica para a fruição do benefício (crédito ficto de IPI) e que consiste em que tenha havido efetivamente a sujeição do produto ao pagamento do imposto foi atendida.

A Recorrente defende a tese de que o seu "produto" está sujeito ao pagamento do IPI, e o Fisco a de que o que deve ser levado em conta é a que a "operação de venda" deste produto não está sujeita ao pagamento do IPI, daí o não cumprimento da condição para a fruição do benefício.



7

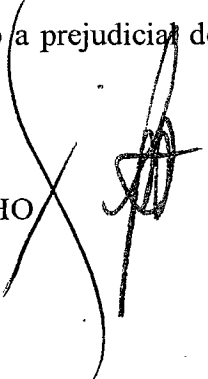
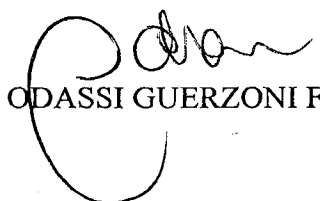
Para mim, a interpretação da norma que traz o benefício fiscal nesse caso, em face das disposições do artigo 111 do CNT, há de ser literal e, por conta disso, o seu conteúdo deve ser analisado sem que dele sejam suprimidas palavras importantes, tal como fez a Recorrente, que não considerou na sua análise a existência do *advérbio de afirmação* "efetivamente" ali contido.

Ora, não tivesse a expressão "sujeitos" contida na norma o significado de "*exposição a*" (pagamento), de "*passível de*" (pagamento), qual a motivação de se antepor a ela o referido advérbio de afirmação "*efetivamente*", senão o de enfatizar, de ressaltar a necessidade de ocorrência de um pagamento "efetivo"?

Em outras palavras, fosse a sua intenção não condicionar o aproveitamento do crédito ficto a um pagamento real, "efetivo", de IPI, não teria se valido de tal expressão, de modo que se o fez, é porque vislumbrou a necessidade de que o benefício fiscal (crédito ficto) somente poderia ser concedido se houvesse o ingresso no Tesouro do IPI incidente sobre a saída dos produtos nos quais os insumos que geraram aquele crédito foram empregados.

Portanto, a regra em comento vale apenas para aqueles casos em que a saída do produto sofra a efetiva incidência do imposto, de sorte que o crédito ficto servirá para atenuar os efeitos de tal gravame e, não como deseja a Recorrente, de "arrancar" dos cofres públicos uma importância a que não tem direito.

Em face do exposto, afasto a prejudicial de nulidade e nego provimento ao recurso.



ODASSI GUERZONI FILHO