



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

Processo n° 10166.720116/2008-95
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-003.249 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria IPI
Embargante RECEITA FEDERAL
Interessado BRASAL REFRIGERANTE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão. Não sendo detectada obscuridade ou contradição do órgão julgador na análise de pedido, prova ou fundamento essencial sobre o qual deveria se pronunciar para a solução do caso, incabível qualquer retificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração. Estiveram presentes ao julgamento o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ 48.955 e o Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, Procurador da Fazenda Nacional

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis

Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente processo tem origem em recurso de ofício interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Juiz de Fora/MG, que julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte ao reconhecer como legítimo o aproveitamento de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), que motivaram a autuação fiscal (fls 733).

Destaco abaixo os trechos do relatório apresentado no Acórdão 3402-003.067, de minha relatoria, necessários para a solução dos Embargos de Declaração apresentados pela pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão:

No Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), de fls 727, a autoridade fiscal esclarece que foi constatado que a empresa Brasal Refrigerante S/A (doravante designada como “Contribuinte, “Brasal” ou “Recorrida”) havia se creditado do IPI com a utilização de produtos (matéria prima) oriundos da Zona Franca de Manaus (“ZFM”) com alíquota zero (posição 2106.90.10) no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006.

Foi assim lavrado o citado auto de infração para cobrança de IPI (fls 733), tendo em vista a utilização de crédito básico indevido (ficto), com fundamento nos artigos 34. Inciso II, 122, 127, 130, 164, 199 caput e parágrafo único, 200, inciso IV e 202, inciso III e V do Decreto n. 4.544/2002 (“RIPI/2002”), uma vez que, no entendimento fazendário, a Recorrida não possuía o direito de escriturar créditos de produtos sujeitos à alíquota zero.

*Inconformada com o lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou, em 18/12/2008, **Impugnação** de fls 776. Em seu texto, explica que os produtos comprados da ZFM são concentrados utilizados na produção de refrigerante da marca Coca-Cola, pugnando pelo direito ao aproveitamento do crédito do IPI (...)*

*Sobreveio então a **Decisão da DRJ** de Juiz de Fora/MG (fls 1338), de 19 de junho de 2009, que, por unanimidade de votos, considerou improcedente o lançamento, exonerando a empresa do crédito tributário exigido pelo auto de infração.*

Os julgadores chegaram a este resultado por duas razões:

i) Entendeu que o Contribuinte preenche os requisitos legais, previstos na legislação do IPI e da Zona Franca de Manaus, para fazer jus a tomada de crédito de IPI como se a matéria prima adquirida fosse efetivamente tributada;

ii) Outrossim, entendeu que o Contribuinte possui decisão judicial transitada em julgado que lhe garante o crédito, pois a associação impetrou o MS justamente visando resguardar o

direito de seus associados de manter em sua escrita fiscal o crédito de IPI.¹

Conclui então que é efetivamente o percentual de 27% a ser utilizado para o cálculo do crédito de IPI, pois, como informa o Contribuinte, o concentrado que utiliza na fabricação de seus refrigerantes enquadra-se na primeira exceção do item 2106.90.10 da Tabela do IPI ("TIPI"), que já existia desde o Decreto 2.092/96, sendo repetida nos Decretos 4.070/2001 e 6.006/2006.

(...)

*Foram então apresentadas **Razões ao Recurso de Ofício** pela União, representada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional "PGFN" (fls. 1352), asseverando que (i) o acórdão da DRJ decidiu contrariamente às provas dos autos; (ii) a informação no sentido de que o produto que ensejou o lançamento seria "concentrado utilizado na fabricação de refrigerantes", isento do IPI e se enquadrando na exceção 01 da TIPI 2106.90.10 (alíquota de 27%, para o crédito) somente apareceu em sede de impugnação; e (iii) no auto de infração nem mesmo houve descrição dos produtos pela autoridade lançadora, que somente indicou que a posição TIPI aplicável é a de n. 2106.90.10, cuja alíquota é zero e, portanto, não permite creditamento algum, tudo com base nas notas fiscais e escrituração dos livros do contribuinte.*

Conclui então que:

"A presente discussão fatalmente é uma destas situações em que a descrição dos produtos e seu devido enquadramento se toma mais intrincada e demanda conhecimento técnico para tanto."

(...)

"Observe-se que a empresa tão-somente informa em nota fiscal e em livros fiscais tratar-se da posição 2106.90.10, ou seja, "preparação dos tipos utilizados para elaboração de bebidas".

(...)

"Nesta hipótese, como a contribuinte é quem requer a modificação do enquadramento, pois a fiscalização partiu da premissa de que suas informações estavam corretas e a posicionou na regra geral 2106.90.10, deveria esta trazer prova em contrário ao processo administrativo ou mesmo pleitear a realização de diligência para esclarecer tal fato."

Em segundo lugar, a PGFN afirma que não há comprovação acerca do cumprimento dos requisitos legais para a utilização dos créditos (Artigo 71 do RIPI/98, artigo 82 do RIPI/02), quais sejam, utilização de matéria-prima agrícola e extrativas vegetais de produção regional de estabelecimento localizado na

¹ A autuada se fez presente na assembleia geral que concedeu, expressamente, poderes para que a Associação promovesse a mencionada ação judicial, como se verifica no documento de fls. 57/58.

Amazônia Ocidental e o produto ser elaborado por estabelecimento com projeto aprovado pela SUFRAMA.

Como terceiro ponto, assinala que mesmo que superados os itens anteriores, não haverá direito ao crédito, uma vez que só é possível dar crédito de IPI quando há efetivo pagamento na operação. Posteriormente passa a tratar das decisões do STF que somente autorizam o creditamento de IPI quando houver efetivo pagamento do imposto na operação antecedente da cadeia produtiva (RE 353657, RE 496757). Não há cobrança, não há o que se compensar, afirma a Recorrente. Tal entendimento também se aplicaria aos insumos isentos (RE 566819).

Finalmente, a Recorrente afirma que a decisão judicial levantada pelo contribuinte não alcança o crédito discutido nestes autos, pois o Mandado de Segurança Coletivo ("MSC") foi impetrado tão somente contra o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, sendo somente a esta parte adstrita a ordem judicial, pois só ele estava no polo passivo desta. O auto de infração foi lavrado no Distrito Federal, sendo os auditores e Delegado da Receita Federal ali circunscritos alheios aos efeitos da decisão judicial. (...)

Remetidos os autos para a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF" ou "Conselho"), o processo foi objeto de conversão do julgamento em diligência duas vezes (em 28 de julho de 2010 e em 22 de julho de 2014), para a verificação do cumprimento dos requisitos legais para que a Contribuinte pudesse se valer do crédito de IPI em questão.

Então, no julgamento do recurso de ofício, mediante o Acórdão nº 3402-003.067, este Colegiado entendeu, por maioria de votos, que a desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. Dessa modo, julgou ser ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso ("o crédito é indevido porque o fabricante dos concentrados não cumpriu os requisitos do art. 82, III, do RIPI/2002") daquele que foi originalmente invocado ("o crédito é indevido porque os insumos estão sujeitos à alíquota zero"), uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração.

A decisão foi objeto de embargos de declaração por parte do titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão, cujo conteúdo afirma que o julgamento foi "omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma", haja vista que o fundamento do auto de infração teve como base a classificação fiscal do insumo adquirido pela autuada e essa classificação fiscal não foi analisada em seus pormenores."

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/09/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL KOWICZ

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz

De acordo com o despacho de admissibilidade, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os requisitos do artigo 65, §3º do Regimento Interno do CARF. Assim, passo ao mérito.

Pois bem. Nas palavras de Candido Rangel Dinamarco, “*omissão é a falta de exame de algum fundamento da demanda ou da defesa, ou de alguma prova, ou de algum pedido etc*”.² Trazendo o instituto para o âmbito do processo administrativo fiscal federal, o artigo 65 do Regimento interno do CARF dispõe que “*cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.*”

Nesse sentido apresentar-se-ia omissão no acórdão embargado, pois, nas palavras da Embargante “**o fundamento do auto de infração teve como base a classificação fiscal do insumo adquiredo pela autuada.** E essa classificação fiscal não foi analisada em seus pormenores.” (grifei)

Com a devida vênia, entendo ser equivocada a argumentação da Embargante. Isto porque, diferentemente do que alega, o fundamento do auto de infração *não* teve como base a classificação fiscal do insumo adquirido pela empresa Embargada. Explico.

O acórdão recorrido é cristalino sobre os motivos que levam à necessidade de se negar provimento ao recurso de ofício, sendo imperioso manter-se o cancelamento da autuação fiscal. Destaco a seguinte passagem do voto vencedor, da lavra do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

*No caso dos autos, é evidente o descompasso entre a motivação do auto de infração e a situação real do contribuinte: a autuação foi lastreada no fato de que “**insumos tributados com alíquota zero não dão direito ao crédito de IPI**”; quando a realidade fática evidenciada pela Nota Fiscal e pela TIPI trazidas ao processo pela própria fiscalização, revelam que se trata de crédito tomado sobre aquisições de produtos isentos originários da Zona Franca, com base nos arts. 69, I e II; 82, III e 341, II do RIPI/2002.*

O Conselheiro alcançou tal conclusão pela análise do Termo de Verificação Fiscal (fls 729), no qual em singelo e único parágrafo, de três linhas, a fiscalização fundamentou a glosa do crédito de IPI nos seguintes dizeres: “por meio do exame das notas fiscais de aquisição de matéria-prima oriunda da Zona Franca da Manaus, ficou constatado que aquelas operações foram tributadas à alíquota zero, conforme posição 2106.90.10 o que acarretou a glosa dos créditos de IPI respectivos.” Para abalizar a pretensão fiscal, colacionou-se em seguida ementa de julgado do Supremo Tribunal Federal (“STF”), o Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n. 496.757-0, que trata da impossibilidade de creditamento do IPI referente a insumos e matérias-primas não tributados ou sujeitos à alíquota zero, com base nos precedentes do Pleno RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e RE 370.682/SC, Rel. para o acórdão o Min. Gilmar Mendes.

É hialino, portanto, que a questão da classificação fiscal dos produtos adquiridos pela Embargada não foi o fundamento do auto de infração, mas sim no fato de a TIPI atribuir ao NCM em questão a alíquota zero, sendo que nenhum esforço probatório foi perpetrado pela Fiscalização no sentido de comprovar que a Recorrente não fazia jus ao crédito de IPI outorgado pela legislação à aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, sendo que seria justamente esse último argumento que permitiria salvaguardar o lançamento tributário, como é de conhecimento do CARF, que analisa dezenas de outros autos de infração corretamente lavrados pela Administração Tributária nesse sentido.

Com efeito, este específico lançamento tributário quedou-se na tese segundo a qual operações não tributadas não geram o respectivo crédito de IPI. Em nenhum momento o lançamento tributário discute o assunto das isenções previstas pela legislação do IPI (Decretos-Leis nº 1.435/76 e 288/67), o cumprimento ou não dos requisitos postos no direito positivo, ou as manifestações jurisprudenciais sobre o específico assunto do crédito de IPI relativo a produtos adquiridos da Zona Franca da Manaus. Tal discussão, como assume a própria Receita Federal em seus embargos, somente surgiu na fase litigiosa do presente processo administrativo.

Lembre-se que nas notas fiscais juntadas aos autos, consta que a fornecedora dos insumos informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75). Porém, nada disso foi analisado ou objeto de fundamentação do lançamento tributário, o qual se restringiu a afirmar que insumos tributados com alíquota zero não dão direito ao crédito de IPI, como já salientado.

Sobre a diferenciação das discussões em apreço, cumpre lembrar que o histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações nas quais não há cobrança do imposto diferencia-se da situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. Estes são entendidos como um assunto “especial” em relação ao assunto “geral” de crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas, os quais, como é consabido, não dão direito ao crédito do imposto, como firmado na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891 (utilizados para fundamentar o auto de infração ora sob análise). A diferenciação das duas situações se depreende do RE n. 592.891, que dá tratamento individualizado ao crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida, mas o julgamento encontra-se ainda pendente.

Em precisa observância da situação destacada, o voto vencedor do acórdão embargado invocou a teoria dos motivos determinantes para chegar à conclusão de que as diligências efetuadas no decorrer do presente processo foram despiciendas, à medida que a verificação do cumprimento dos requisitos legais para ser mantida a glosa de créditos (art. 82, III, do RIPI/2002) não guarda compatibilidade com o fundamento do auto de infração, ato administrativo plenamente vinculado que é.

Não poderia ser outra a decisão, uma vez que o artigo 146 do CTN expressamente veda a alteração de critério jurídico no curso do processo administrativo fiscal:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios

Processo nº 10166.720116/2008-95
Acórdão n.º **3402-003.249**

S3-C4T2
Fl. 114

jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Por tudo quanto exposto, entendo que a lide foi devidamente solucionada, não havendo omissão no acórdão embargado a ser sanada por esse Colegiado. Assim, voto pela rejeição dos Embargos de Declaração.

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora