



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

Processo nº 10283.906416/2009-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.754 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria IPI
Recorrente ENGEPACK EMBALAGENS DA AMAZONIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Adriana Ribeiro. Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Flavio de Sá Munhoz OAB/SP n.º 131.441.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Angela Sartori, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, Adriana Ribeiro, Jean Cleuter Simões Mendonça e Eloy Eros da Silva Nogueira.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI referentes ao primeiro trimestre de 2004, no valor de R\$ 3.006.337,37, efetuado por intermédio do PER/DCOMP n.º 08505.32052.130705.1.1.01-2866 de fls. 02/64.

Em suas informações iniciais o contribuinte evidencia o fato de estar estabelecido na ZFM, e por força do projeto aprovado na SUFRAMA com base nos Art. 3º e 4º do DL 288/67, gozar da isenção do IPI nas aquisições de insumos no exterior e mercado interno. E, informa que "os pedidos de ressarcimento referem-se a crédito relativo aos valores de IPI lançados nas Declarações de Importação de insumos adquiridos do mercado exterior, utilizados na produção da Requerente e aos valores que consubstanciaram descontos de IPI nas notas fiscais de aquisições de insumos no mercado interno, também utilizado na produção da Requerente, escriturados no Livro de Registro de Apuração do IPI - Modelo 8, no 3º decênio de junho de 2003" (excerto às fls. 104).

A unidade de origem (Delegacia da Receita Federal em Manaus), por intermédio do Parecer e Despacho Decisório de fls. 245/247, indeferiu o pleito com base no Relatório de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 104/105, no qual: (i) a autoridade fiscal propõe o não acolhimento do pedido de ressarcimento objeto dessa PERDCOMP n.º 08505.32052.130705.1.1.01-2866, (ii) informa que: a) em face dos incentivos fiscais conferidos a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, as importações de insumos do exterior ocorrem com suspensão do IPI e, quando do desembaraço aduaneiro, tornam-se isentas e, portanto, não podem gerar créditos do imposto para atual ou futura utilização; b) as aquisições de insumos no mercado interno são remetidas à Zona Franca de Manaus com suspensão do IPI e, quando da sua entrada definitiva, efetiva-se a isenção, motivo pelo qual também estes valores não podem gerar crédito de IPI; c) os livros de Registro de Apuração do IPI, bem como a contabilidade da contribuinte não registram os valores dos créditos pleiteados, sendo incorreta sua afirmação de que há a escrituração de tais valores. E (iii) informa que há pedidos de compensação vinculados a esse pedido de ressarcimento.

A Ementa desse Parecer e Despacho Decisório declara:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPORTAÇÕES ISENTAS. SAÍDAS ISENTAS. CRÉDITO NÃO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO.

Empresa industrial beneficiada pelo regime do DL 288/67 – Zona Franca de Manaus (ZFM) - além de gozar de isenção na saída dos produtos finais adquire (e importa) matéria-prima e insumos também isentos do pagamento de IPI, não dispondo, portanto, de montante a ser compensado.

Não há lei específica, ou relativa ao IPI, que outorgue direito a crédito presumido de IPI decorrente de importações isentas realizadas pelas empresas no regime da ZFM.

Não havendo crédito passível de restituição ou ressarcimento, seja pela inteligência do dispositivo atinente à não-cumulatividade do IPI, seja pela inexistência de dispositivo legal que outorgue direito de crédito

presumido de IPI decorrente de importações isentas no âmbito da ZFM, o pedido de ressarcimento deve ser tido como INDEFERIDO e NÃO HOMOLOGADA a compensação.

Tendo sido cientificada dessa decisão de indeferimento em 15.04.2010 (AR de fl. 248), a requerente apresentou manifestação de inconformidade de fls. 251/270 por meio da qual alegava, conforme síntese elaborada pela Turma de Julgamento de 1ª Instância que aqui reproduzo:

- “a) Adquire insumos com isenção do IPI por estar instalada na Zona Franca de Manaus, sendo certo que a controvérsia estabelecida restringe-se à possibilidade de creditamento em relação a tais aquisições. Inexistindo na Constituição semelhante restrição, nenhuma lei ou dispositivo regulamentar poderá restringir o creditamento em tela. Refere doutrina e jurisprudência, afirmando que seu direito encontra guarida na jurisprudência definitiva do STF, transcrevendo múltiplos julgados.
- b) Aduz que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, permite a manutenção do crédito independentemente de pagamento na operação anterior, sendo que a imposição de qualquer outro requisito estranho aos dispostos na legislação implica afronta ao princípio da legalidade.
- c) Ressalta a necessidade de aplicação do disposto no art. 26- A do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF), inserido pela Lei nº 11.941/2009, no que diz respeito aos atos declarados inconstitucionais por decisão plenária definitiva do STF. Cita decisões administrativas.
- d) Requer a aplicação, sobre o valor a ser ressarcido, de juros calculados pela taxa Selic. Refere julgados administrativos e solicita, ao final, o reconhecimento da procedência do seu pleito.”

A Respeitável 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, em 12/04/2011, apreciou a manifestação do contribuinte e indeferiu o pedido de reconhecimento de crédito. Nessa ocasião, os R. Julgadores teceram as seguintes considerações e conclusões:

- resultam improficuos os julgados referidos pela recorrente, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos competentes, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.
- A autoridade administrativa encontra-se totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/1990), portanto, a esta autoridade, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados, pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, como inconstitucionais e/ou ilegais.
- em clara oposição à tese sustentada pela contribuinte, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, em seus recentes julgados, proferidos a partir a partir dos Resp nºs 353.657 e 370.682, finalmente passou a reconhecer que:

(...) a admissão do creditamento implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, dada a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Além disso, importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Por fim, esclareceu-se que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas afinal não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal. ..."

- o princípio constitucional da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados, evitando-se, desta forma, a cobrança de imposto sobre imposto, a chamada "tributação em cascata", de modo que somente o valor referente à diferença encontrada deverá ser recolhido ao Erário. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, não há que se falar em direito ao crédito, pois que, se nada de imposto foi pago na aquisição do insumo, nada haverá a ser deduzir ou abatido do imposto a ser pago na saída do produto final.
- à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do tributo na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto (veja-se, aliás, que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ao permitir o aproveitamento de saldo credor do IPI, em nenhum momento sugeriu ou indicou que insumos desonerados do tributo dariam gênese a qualquer crédito).
- não é cabível atualização monetária requerida pela contribuinte, por serem ilegítimos os créditos em causa e por seguir o acessório (correção monetária e juros de mora) o mesmo destino do principal (créditos) e não existir previsão legal para qualquer forma de atualização monetária nas hipóteses de ressarcimento de créditos de IPI.

A Ementa do Acórdão 01-21.365 ficou assim redigida:

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A Autoridade administrativa não possui competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos

normativos, os quais gozam de presunção de constitucionalidade e legalidade.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

IPI. PRINCIPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente onerados pelo Imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

A contribuinte – cientificada em 29/07/2011 -, contra essa decisão de indeferimento, ingressou com Recurso Voluntário em 22/08/2011 por meio do qual alegou:

1. A recorrente é indústria dedicada à fabricação de garrafas plásticas, instalada na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado na SUFRAMA, e goza, portanto, de isenção de IPI sobre aquisição de insumos, nos termos do disposto nos artigos 3º e 4º do Decreto-lei n. 288/1967 e nos artigos 69, III, e 73 do RIPI/2002.
2. A controvérsia restringe-se à possibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de insumos em operações amparadas por isenção, calculado pela alíquota aplicável ao insumo adquirido.
3. Cumpre observar, ainda, que (i) os créditos foram apropriados após a entrada em vigor da Lei nº 9.779/99, que garantiu o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI, (ii) o valor dos créditos não sofreu qualquer correção e (ii) não há dúvida de que os créditos escriturados são relativos a insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos pela Impugnante e utilizados no processo produtivo do produto final.
4. o direito da recorrente encontra guarida na jurisprudência definitiva do Pretório Excelso, firmada no julgamento do Extraordinário nº 212.484-2, em acórdão proferido pelo Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, Relator o Ministro Nelson Jobim, pois, segundo o recorrente, naqueles autos (RE 212.484-2), decidiu-se que o direito ao crédito em operações isentas de IPI, embora não tenha havido recolhimento na etapa anterior, não ofende a não-cumulatividade, justamente pela ausência de restrição constitucional e para dar validade à isenção concedida à Zona Franca de Manaus;
5. a negativa do crédito resultaria em inocuidade do **INCENTIVO CONCEDIDO** à Zona Franca de Manaus, em afronta ao art. 40 do ADCT e ao objetivo precípua da República Federativa do Brasil, previsto no art. 3º, III, da Constituição, de redução de desigualdades regionais.
6. O Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 566.819/RS, encerrado em 29/9/2010, consignou que não estava revisando o posicionamento adotado no RE 212.484/RS, que tratou do reconhecimento do direito de crédito

- de IPI decorrente da aquisição isenta de insumos fabricados por empresa instalada na Zona Franca de Manaus.
7. Há precedentes no CARF na aplicação do entendimento sedimentado por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.
 8. O art. 11 da Lei nº 9.779/99 assegura o direito à manutenção de créditos diante de saída isenta. E o reconhecimento do direito ao ressarcimento não contraria a decisão do STF nos autos do RE 475.551 para as operações posteriores ao início da vigência dessa Lei.
 9. deve ser aplicada a Taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo dos pedidos de ressarcimento, nos termos do que dispõe o art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, consoante Sumula 411 do Superior Tribunal de Justiça, em cumprimento ao disposto no artigo 62-A, caput, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Eloy Eros da Silva Nogueira.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Pretende a recorrente o deferimento do seu pedido de ressarcimento de IPI de suposto saldo credor acumulado, com base em ser empresa instalada na ZFM com projeto aprovado pela SUFRAMA nos termos do Decreto-lei n. 288, de 1967 c/c o que prevê o art. 11 da Lei nº 9.779/99, originário de aquisições de insumos isentos aplicados na industrialização de produtos também isentos, por ocasião de sua saída do estabelecimento industrial, nos termos da legislação de regência, em homenagem ao princípio constitucional da não cumulatividade. Há pedido de compensação vinculado a esse pedido de ressarcimento.

A Recorrente está localizada na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pela SUFRAMA com direito ao benefício de isenção de pagamento do IPI: (a) nas operações de comercialização dos produtos por ela industrializados, e (b) na aquisição das matérias-primas e insumos empregados no processo industrial de fabricação dos produtos por ela comercializados. Portanto, não há incidência do IPI nem na aquisição de matérias primas ou insumos utilizados no processo industrial dos produtos fabricados pela Requerente, nem na comercialização desses últimos.

A Constituição Federal (1988), em seu § 3º do artigo 153, § 3º da CF/88, estabelece definições para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;*

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

(...)

§ 3º - **O imposto previsto no inciso IV:**

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

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

O texto é cristalino, a meu ver, ao informar que a apuração não cumulativa do IPI em determinada operação se dá pelo abatimento do valor cobrado nas anteriores em o valor devido pela saída do produto tributado nessa operação. O valor cobrado nas operações anteriores implica que houve um valor devido e passível de exigência ou cobrança de pagamento e não mera incidência tributária, como sustenta a recorrente, como também imposto devido na operação subsequente.

Concorre a este sentido o que dispõe o art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados**.*

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

É evidente que o princípio da não-cumulatividade do IPI definido pela Lei Maior permite ao contribuinte compensar o **valor devido** na operação com o **montante cobrado** nas anteriores. O **inciso II, §3º, art. 153 é claro e não carece de qualquer outro comando constitucional para definir o instituto da não cumulatividade e elucidar a situação.**

A aplicação do princípio da não-cumulatividade é restrita a quando tiver havido obrigação de pagamentos sobre os insumos adquiridos para industrialização (ou seja, quando a operação anterior for passível de cobrança no âmbito do **IPI**), **portanto** não há que se cogitar da geração de crédito relativamente aos insumos adquiridos com isenção, àqueles cujas **alíquotas foram esvaziadas e aos não-tributados**, por ausência do pressuposto da cobrança.

Muito menos ainda cabível o aproveitamento de alegados créditos de IPI quando tanto os insumos como os produtos finais forem livres do pagamento de IPI.

Com relação à Lei nº 9.779/99, entendo que seu art. 11 estabeleceu incentivo fiscal consistente no aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da **entrada tributada** de insumos, ainda que aplicados na produção de mercadoria cuja saída seja isenta, imune ou sujeita à alíquota zero. Este dispositivo não possui relação com a aplicação do princípio inscrito no art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88, sendo inconcebível gerar crédito com base no artigo 11 daquela Lei quando não tiver havido pagamento de IPI sobre os insumos adquiridos. Portanto, não procede o argumento de que o art. 11 da Lei 9.779/99 veio a admitir, em parte, o princípio da não-cumulatividade semelhante ao que pretende ver reconhecido a Recorrente. Esse dispositivo de lei apenas garantiu - àqueles contribuintes que industrializam produtos tributados à alíquota zero ou isentos do IPI - o ressarcimento dos valores de IPI incidentes sobre as matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem utilizados no processo de fabricação, quando não puderem fazer a compensação com o IPI devido na saída de outros produtos ao longo do trimestre-calendário. Na hipótese da aplicação desse artigo de Lei, embora haja o efetivo pagamento do tributo, o produto comercializado é isento do pagamento de IPI. Assim, justifica-se que haja o reembolso do valor pago, ou compensação com outros tributos devidos pelo contribuinte, ainda que de outra natureza.

Mas esse não é o caso em tema neste processo, pois não foi tributada e não houve pagamento com a entrada os insumos para a produção dos bens isentos. Ou seja, ao caso não se aplica o disposto no artigo 11 da Lei n. 9.779, de 1999.

Em sua manifestação de inconformidade e em seu Recurso o contribuinte invoca decisões judiciais e entendimento proferidos no STF. Ele afirma que o direito de crédito de IPI pela aquisição de insumos isentos estaria pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, através do RE 212.484-2/RS, com trânsito em julgado em 10/12/1998; e que a questão não sofre a influência do julgamento proferido nos RE 353.657 e 370.682, uma vez que a matéria envolvia aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero; e que o direito a tal creditamento teria sido reconhecido pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional no bojo do RE 353.657; e que haveria diferença entre isenção, não tributação e tributação à alíquota zero, citando doutrina a respeito; e que recentes julgados da Suprema Corte (RE 504.423 e 370.771) confirmariam este entendimento.

Ocorre, a meu ver, que o Supremo Tribunal Federal mudou seu entendimento para uma posição diametralmente oposta, revisando o que havia sido disposto no RE 212.484/RS, no RE 350.446/PR e RE 370.682, de forma que atualmente a Corte Constitucional firmou o entendimento de que **NENHUMA DAS AQUISIÇÕES DESONERADAS** concederia direito ao crédito presumido (RE 566.819/RS). Assim, aquisições isentas, bem como as imunes, as Não tributadas e as de alíquota zero, não fariam jus a crédito.

Atualmente, o STF analisa a situação das aquisições advindas da Zona Franca de Manaus, em o reconhecimento de Repercussão Geral no RE 592.891/SP, que não se refere à questão e à situação alegada pela recorrente deste processo administrativo (pois, o contribuinte, situado na ZFM, informou que pretende obter o crédito do IPI pelas aquisições realizadas no mercado interno nacional e no mercado estrangeiro - com as importações feitas).

Por todo exposto, sendo a decisão definitiva proferida pelo STF do RE 566.819/RS de aplicação obrigatória pelo CARF (artigo 62 do Regimento Interno do CARF), concluo que não há crédito passível de ressarcimento, seja pela compreensão do dispositivo atinente à não-cumulatividade do **IPI**, seja pela fato de não existir dispositivo legal que outorgue direito de crédito presumido de **IPI** decorrente de importações isentas no âmbito da

Processo nº 10283.906416/2009-12
Acórdão n.º **3401-002.754**

S3-C4T1
Fl. 6

Zona Franca de Manaus, seja pela fato de não existir dispositivo legal que outorgue direito de crédito presumido de **IPI** decorrente aquisição de insumos isentos aplicados na produção de bens isentos.

Por derradeiro, negado o próprio direito em debate, resta prejudicada a questão concernente à aplicação da taxa selic ao montante requerido.

É de se negar, portanto, provimento ao Recurso Voluntário.