



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

**Processo n°** 10660.720935/2009-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.738 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2014  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** SÃO PAULO ALPARGATAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS.

Por ocasião do julgamento do recurso extraordinário n° 566.819, em setembro de 2010, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal reformou a orientação anteriormente adotada quanto à aquisição de insumos isentos de IPI, no sentido de que o direito de crédito nesta e em qualquer outra hipótese de desoneração não pode ser reivindicado com base no princípio constitucional da não cumulatividade.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Domingos de Sá Filho votou pelas conclusões. Sustentou pela recorrente o Dr. Rogério Pires da Silva, OAB/SP n° 111.399.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesí Ortiz – Relator

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

## Relatório

A ora recorrente transmitiu pedido de ressarcimento de saldo credor acumulado do IPI com relação ao quarto trimestre de 2004, ao qual vinculou declaração de compensação, pretendendo extinguir débitos tributários a seu cargo.

No Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 25/29 dos autos, a DRF em Varginha/MG relata ter identificado que a pessoa jurídica apropriara no período créditos do IPI sobre a aquisição de insumos originários de fornecedor estabelecido na Zona Franca de Manaus e, portanto, ingressados na sua planta industrial sob regime isencional do imposto.

Invocando o disposto no artigo 153, §3º, inciso II, da CF/88 e argumentando que o preceito somente assegura o direito de crédito em operações efetivamente oneradas pelo IPI, a fiscalização reputou desautorizado o aproveitamento do crédito em questão e, como o valor das glosas excedesse o montante do ressarcimento pretendido, o despacho decisório de fls. 32 recusou a homologação da compensação declarada pela recorrente.

Sobreveio, então, a manifestação de inconformidade de fls. 34/48, ao ensejo da qual a recorrente aduziu, em síntese que:

(i) diferentemente do tratamento que conferiu ao ICMS, a CF/88 prescreveu para o IPI uma não-cumulatividade irrestrita;

(ii) o não reconhecimento do direito de crédito relativamente à operação isenta teria o efeito de anular o efeito da própria desoneração, na medida em que, uma vez incorporados ao bem em fabricação, os insumos desagregados acabariam tributados pela alíquota aplicável ao produto final;

(iii) por meio do recurso extraordinário nº 212.484, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, por decisão transitada em julgado e impositiva para os órgãos da administração direta por força do Decreto no. 2.346/97, que a aquisição de insumos isentos garante ao estabelecimento industrial o crédito do IPI;

(iv) os subseqüentes recursos extraordinários nºs 353.657 e 372.005, além de versarem tema distinto (o direito de crédito nas hipóteses de não tributação do insumo e de incidência à alíquota 0%), não estavam julgados por decisão definitiva, transitada em julgado;

(v) ainda que seu alegado direito de crédito não prevaleça, não lhe podem ser impostos juros e correção monetária sobre o débito tributário não compensado, em vista do disposto nos artigos 100, parágrafo único, do CTN e 76, da Lei no. 4.502/64, e da jurisprudência administrativa que, à época do creditamento, aplicava reiteradamente o decidido pelo STF no RE nº 212.484; e, por fim,

(vi) requereu a realização de perícia, cujo propósito seria o de determinar o montante dos créditos por ela, recorrente, apropriados no período como decorrência da aquisição de insumos não submetidos a regime isentivo do IPI.

Apreciando a manifestação de inconformidade, a DRJ em Juiz de Fora/MG manteve o despacho decisório, consignando no v. acórdão de fls. 63/77 (i) ser prescindível ao deslinde do feito a realização da perícia requisitada pela parte, e (ii) não lhe assistir, no mérito, o direito ao creditamento reivindicado, em vista, inclusive, do então recém decidido pelo Pleno do STF no RE nº 566.819.

Antes que fosse intimada do aresto de Primeira Instância, todavia, a ora recorrente compareceu aos autos para deduzir o arrazoado de fls. 79/90 e, com ele, anexar os documentos de fls. 91/167, iniciativa esta que a DRJ ora recorrida deu por intempestiva por meio do despacho de fls. 169/170.

Foi, então, que a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 175/208, por intermédio do qual se insurge contra o julgado *a quo* reproduzindo as razões articuladas na manifestação de inconformidade e, ademais, aduzindo a nulidade do acórdão, por cerceamento do contraditório e da ampla defesa, em vista da recusa no enfrentamento dos documentos e argumentos produzidos às fls. 68/154.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso voluntário foi apresentado em boa forma e em obediência ao prazo para tanto estabelecido, razão pela qual dele se conhece.

Antes de ferir a matéria de fundo, o recurso voluntário articula argumento de nulidade no v. acórdão de fls. 63/77. Neste particular, aduz a interessada que, ao recusar-se a examinar as razões de fls. 79/90 e os documentos anexos a ela (precedentes jurisprudenciais, orientações extraídas da página da RFB na internet, exposições de motivos de atos legislativos, etc.), a DRJ recorrida teria se esquivado do enfrentamento de elementos relevantes à solução da controvérsia, o que caracterizaria cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa em âmbito administrativo.

Sucedem que, como bem observado no despacho exarado às fls. 169/170 pelo Presidente da Terceira Turma de Julgamento da DRJ-Juiz de Fora/MG, a petição que a recorrente reivindica fosse considerada somente foi protocolizada em 08.11.2011, mais de dois meses após a sessão em que sua manifestação de inconformidade foi julgada. E se assim se deu, ainda que aqui se reconhecesse uma das exceções estabelecidas pelo artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, não haveria que se falar em cerceamento da defesa ou prejuízo ao contraditório, pelo simples fato de o julgamento ter precedido a juntada das razões e dos documentos em questão.

No mérito, a principal controvérsia posta nos autos é de direito e respeita ao direito do estabelecimento contribuinte de IPI ao crédito escritural em decorrência da aquisição de insumos submetidos a regime isencional, mais especificamente, ao regime isencional de que desfrutam seus fornecedores instalados na Zona Franca de Manaus.

O histórico jurisprudencial sobre o tema no Supremo Tribunal Federal parece-me ter vivido quatro momentos distintos. Por ocasião do julgamento do recurso extraordinário nº 212.484, em 1998, o Plenário da Corte reconheceu a estabelecimento contribuinte do IPI direito de crédito pela aquisição de insumos albergados por regra isentiva, por entender que o princípio constitucional da não-cumulatividade o garantia.

Em 2002, o Tribunal julgou o recurso extraordinário nº 350.446, no qual se debatia sobre o direito de crédito nas hipóteses em que os insumos do processo fabril fossem adquiridos sob regime de alíquota 0% ou sob a notação “NT” na TIPI, vindo a prevalecer o entendimento de que, a exemplo do que se reconheceu para a isenção, também aqui o contribuinte faria *jus* ao creditamento.

Cinco anos mais tarde, o Plenário do Supremo Tribunal Federal revisitou o tema quando chamado a decidir os recursos extraordinários nºs 353.657 e 370.682, no âmbito dos quais novamente Fazenda Nacional e contribuintes controvertiam o direito de crédito ante a aquisição de insumos “NT” e alíquota 0%. Desta feita, entretanto, a Corte atribuiu sentido e extensão diversos ao princípio da não-cumulatividade, concluindo que o preceito constitucional não asseguraria o direito de crédito nestas situações.

O capítulo mais recente desta seqüência foi escrito por ocasião do julgamento do recurso extraordinário nº 566.819, em setembro de 2010. Sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal reformou a orientação anteriormente adotada também quanto à aquisição de insumos isentos de IPI, no sentido de que o direito de crédito nesta e em qualquer outra hipótese de desoneração não extrai fundamento de validade do princípio da não cumulatividade.

Nesse sentido, veja-se trecho do voto condutor do acórdão:

*“No mais, o Plenário, ao julgar os Recursos Extraordinários nos. 353.657/PR e 370.682/SC, relativamente à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, sufragou o entendimento de que o direito ao crédito pressupõe recolhimento anterior do tributo, cobrança implementada pelo Fisco. (...)*

*Pois bem, o raciocínio desenvolvido é próprio tanto no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não tributado, quanto no de insumo isento, tema não apreciado nos mencionados precedentes. Inexiste dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado, permitindo-se o creditamento relativamente à isenção, em que também não se recolhe o tributo, e não se admitindo no tocante à alíquota zero e à não-tributação.”*

Ainda de acordo com o decidido no RE nº 566.819 acima, embora não garanta o direito de crédito sob as diversas modalidades de desoneração do insumo – isenção, NT ou alíquota 0% - o princípio da não cumulatividade também não o proíbe, de tal sorte que não o contrariaria a positivação de eventual regra que explicitamente deferisse o creditamento. Com a palavra, mais uma vez, o Ministro Relator:

*“Presidente, apenas gostaria de ressaltar que, neste caso concreto, não estamos apreciando a questão quando existe uma norma prevendo o creditamento, algo semelhante ao que se verifica no caso de isenção quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.”*

Foi por este motivo, aliás, que o E. STF reconheceu mais recentemente repercussão geral ao recurso extraordinário nº 592.891 (ainda não julgado), no qual se discute precisamente se os incentivos regionais previstos pela própria CF/88 em favor da Zona Franca de Manaus têm o sentido e o alcance de normas atributivas do direito de crédito, em favor dos industriais que adquiram insumos dos estabelecimentos ali instalados. Confira-se, nesse sentido, trecho do voto da então relatora, Min. Ellen Gracie, no julgamento da repercussão geral:

*“No presente recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a da Constituição Federal, a União aponta violação ao art. 153, §3º, II, pelo acórdão recorrido, o qual reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Entende que a invocação da previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, §1º II e §2º, III, não justifica exceção ao regime da não-cumulatividade que, no entendimento desta Corte, não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.*

*A questão é relevante na medida em que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte quanto à não cumulatividade do IPI, o que precisa ser objeto de análise para que não restem dúvidas quanto ao seu alcance.”*

É exatamente o que se lê do julgado do E. TRF da Terceira Região que ensejou a interposição do recurso extraordinário em cogitação. Confira-se:

*“De fato, as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livres de comércio, qualificam-se como um incentivo regional assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e §2º, não obstante a necessidade da lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto, as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, §6º da mesma, na redação conferida pela EC nº 03, de 17.03.93.*

*Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150, §6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e maior antiguidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.*

(...)

*Portanto, poderá ser afirmado que a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, confere as mesmas, relevo superior ao já desfrutado no âmbito do parágrafo único do artigo 176 do CTN, onde dotada de características especiais, frente as demais normas isentivas, fundadas no seu caput.*

*Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório.”*

Como se vê, o julgado de Segundo Grau que deu ensejo ao recurso extraordinário nº 592.891 atribuiu especial relevância à estatura constitucional do incentivo regional de que desfruta a Zona Franca de Manaus para daí extrair que, independentemente do princípio da não cumulatividade, o industrial adquirente de insumos dali provenientes faria jus ao creditamento do IPI.

Pois embora o substrato fático do caso ora em análise se assemelhe a este que ora aguarda por pronunciamento no STF – na medida em que também aqui se controverte acerca de insumos oriundos da ZFM – o direito de crédito não vem sendo aqui afirmado pela recorrente com fundamento no artigo 43, e sim, exclusivamente com fundamento no artigo 153, §3º, inciso II. É sob o princípio da não cumulatividade e apenas sob tal fundamento que a recorrente construiu sua manifestação de inconformidade.

Por isso, inclusive, que o tema não é sequer tangenciado pelo v. acórdão ora recorrido.

Como se viu, entretanto, a orientação mais recentemente adotada pelo Supremo Tribunal Federal no que se refere ao princípio da não cumulatividade – este sim, debatido nos autos – é a de que ele não é fundamento bastante para a apropriação do crédito em razão da entrada de insumos isentos no estabelecimento industrial.

Nesse sentido, aliás, esta Terceira Seção do CARF tem se pronunciado, conforme ilustra o seguinte acórdão unânime exarado em fevereiro de 2013 pela Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara:

*“CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA ZERO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Consoante jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero, por ausência de previsão legal para tanto.”*

Mas além da tese central, a recorrente subsidiariamente argumenta com o disposto nos artigos 100, parágrafo único, do CTN e 76, da Lei nº 4.502/64, pleiteando seja exonerada dos encargos moratórios – multa de mora e juros – acrescidos ao débito objeto da compensação, uma vez que ao apropriar o crédito ora em debate, teria procedido conforme a “orientação fazendária consignada em decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal”.

Os dispositivos em que a recorrente se baseia têm o seguinte teor:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

**II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

**IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.**

**Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”**

**“Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:**

**I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;**

**II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:**

**a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;**

**b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;**

**c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.”**

Os dispositivos atuam no sentido de prestigiar a confiança legítima do contribuinte na postura adotada pela administração. De acordo com o primeiro deles, o sujeito passivo que se orienta de acordo com as decisões administrativas dotadas de eficácia normativa ou com as práticas reiteradas do Fisco, tem direito à exoneração das penalidades e dos juros de mora, em caso de superação do entendimento. Em sentido análogo, como se vê, dispõe o artigo 76, da Lei nº 4.502/64.

A questão é que, mesmo enquanto predominou, no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o decidido no RE nº 212.484, o entendimento deste órgão administrativo na matéria se manteve hesitante. Cito como exemplo desta afirmação o acórdão nº 204-03.352, exarado pela extinta Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em sessão em novembro de 2008, ao ensejo do qual prevaleceu (contra o voto vencido deste Relator) orientação diversa. Confira-se trecho do voto-condutor do aresto:

*“IPI. CRÉDITOS SOBRE INSUMOS ISENTOS. INAPLICABILIDADE.*

*Incabível o aproveitamento de créditos de IPI relativos a entradas em que não houve o pagamento do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.*

*(...)*

*É certo, porém, que essa minha posição pessoal não tem encontrado guarida nos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Com efeito, ali tem ainda prevalecido o entendimento de que, para os isentos, é válido o creditamento. Aquela instância final apenas reviu, por enquanto, tal posicionamento quando a desoneração decorra de não incidência ou redução a zero de alíquota.*

*O contribuinte postula, por isso, que se adote administrativamente tal entendimento reiterado, com base nas disposições do Decreto nº 2.346/97. Divirjo também disso.*

*E repito aqui conclusões já expendidas em outros julgados no sentido de que mesmo após a aprovação do novo Regimento do Conselho de Contribuintes seus membros não estão obrigados a aplicar imediatamente decisão do STF que, no controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, tenha afirmado inconstitucional norma regularmente editada. Tal obrigação só surge após a extensão dos efeitos de reiteradas decisões nesse sentido por meio de Resolução do Senado Federal na forma prevista no art. 52 da Constituição Federal.”*

Refiro ao julgado acima para demonstrar que, mesmo antes de o Supremo Tribunal Federal revistar a matéria por ocasião do julgamento do RE nº 566.819, o posicionamento dos órgãos administrativos judicantes se mantinha dividido, o que não permite que se reconheçam os pressupostos a que aludem os artigos 100, do CTN, e 76, da Lei nº 4.502/64, para fins de exoneração dos encargos punitivos e moratórios decorrentes do inadimplemento.

Isso posto, voto no sentido do desprovimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz

Processo nº 10660.720935/2009-32  
Acórdão n.º **3403-002.738**

**S3-C4T3**  
Fl. 13

---

CÓPIA