**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.915135/2011-13

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10830.915135/2011-13 |
| **Recurso nº** | Embargos |
| **Acórdão nº** | **3301-006.291 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 17 de junho de 2019 |
| **Embargante** | PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**
Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL. OMISSÃO .
Verificada contradição e omissão no acórdão embargado, cumpre dar provimento aos embargos, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para sanar a omissão e enfrentar a alegação de sobrestamento do julgamento, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante Despacho s/nº – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que admitiu os embargos em pauta:

> Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3301-004.817, de 24 de julho de 2018, sob os pressupostos regimentais da omissão e da obscuridade.
>
> Segundo a embargante, existiria obscuridade nos seguintes pontos do Acórdão:
>
> a) Não foi explicado por que o direito ao crédito de IPI depende da cobrança do imposto na operação anterior;

b) Não foi explicado por que o colegiado entendeu aplicável o entendimento vertido na Súmula CARF nº 18 e no RE nº 566.819, que versariam sobre tema distinto;

c) Não foi explicada a razão pela qual o colegiado entendeu que não haveria previsão legal que assegurasse o direito pleiteado pela Embargante, quando a própria Constituição e o Decreto-lei nº 288/67 estabelecem tratamento diferenciado para a ZFM;

d) O Acórdão foi obscuro na parte em que negou a atualização dos créditos pela taxa Selic, sob o argumento de que se tratam de créditos escriturais, já que o STJ reconhece o direito à atualização sempre que haja oposição ao seu aproveitamento.

Por seu turno, a omissão no julgado residiria na falta de apreciação do pedido de sobrestamento do processo administrativo até a decisão definitiva do RE 592.891.

É a síntese do necessário.

O art. 65 do RICARF1 estabelece que cabem embargos de declaração quando a decisão contiver omissão, obscuridade, contradição entre as premissas e a conclusão ou omissão de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado.

Existe obscuridade quando há dificuldade na compreensão do julgado devido à falta de clareza na linguagem utilizada. A defesa alegou vários pontos nos quais, no seu entender, o julgado não teria sido claro por falta de explicações. Vejamos cada um deles.

Relativamente à ausência de explicação do motivo pelo qual o direito ao crédito de IPI depende da cobrança do imposto na operação anterior, não assiste razão à embargante.

Na folha 488 encontra-se o fundamento para condicionar o direito ao crédito de IPI à incidência do imposto na operação anterior, in verbis:

"(...) Conforme consta da decisão recorrida, o crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, a própria Constituição Federal, no § 6° do artigo 150, impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos, como incentivos fiscais, ou redução da base de cálculo.

Ademais, conforme se consignou na decisão recorrida, o artigo 153, § 3°, II, da CF/88 é explícito ao acolher a técnica "imposto sobre imposto" pela qual deduz-se do montante do imposto devido em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Conforme se consignou na decisão recorrida, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa a dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento "agregação"), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o "imposto").

Somente surge o direito à apropriação de crédito, para fins de compensação na sistemática da não-cumulatividade do IPI, quando tenha ocorrido cobrança do imposto na operação de entrada e na medida de tal cobrança. Imprescindível, assim, que o imposto não apenas tenha incidido, mas que efetivamente onerado a operação de entrada. Se não houve cobrança na operação anterior, não há requisito lógico para a cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos.(...)"

Portanto, está muito claro e bem explicado que a própria Constituição escolheu como fundamento da técnica da não-cumulatividade do IPI o confronto entre o imposto creditado e o imposto debitado.

A simples leitura do excerto acima permite entender que se não houve imposto debitado na operação anterior, não pode haver crédito na operação seguinte, a não ser que a legislação preveja expressamente a possibilidade de o contribuinte calcular créditos fictos ou crédito presumidos.

A embargante também reclamou de que não teria sido explicado porque o colegiado entendeu aplicável a Súmula CARF nº 18 e o entendimento contido no RE 566.819.

Não tem razão a recorrente, a explicação que a defesa alega ter sido omitida é a mesma já transcrita acima. E o colegiado não aplicou a referida súmula e nem o entendimento contido no RE citado.

A Súmula CARF nº 18 e o RE 566.819 vedam o crédito sobre insumos adquiridos com alíquota zero e sobre insumos isentos, respectivamente, e foram utilizados na fundamentação porque reforçam o entendimento acima transcrito, no sentido de que só pode haver crédito na operação seguinte se tiver ocorrido incidência de imposto na operação anterior.

A Súmula CARF nº 18 e o RE 566.819 não foram utilizados dentro de um encadeamento lógico de ideias da relatora para exemplificar que em casos de desoneração da operação anterior, não há direito a crédito na operação seguinte.

Portanto, está tudo devidamente claro e explicado. Não existe a obscuridade alegada.

A embargante também reclamou que não teria sido explicada a razão pela qual o colegiado entendeu que não haveria previsão legal que assegurasse o direito pleiteado pela Embargante, quando a própria Constituição e o Decreto-lei nº 288/67 estabelecem tratamento diferenciado para a ZFM.

A embargante está se fazendo de desentendida.

Está muito bem explicado no Acórdão que, apesar do tratamento diferenciado previsto na Constituição, não existe previsão para os contribuintes tomarem crédito de IPI com base no Decreto-Lei nº 288/67.

E obviamente isso é assim porque o legislador não escreveu em nenhum artigo desse diploma legal que os adquirentes dos produtos saídos com isenção da ZFM poderiam tomar crédito sobre um imposto que não existe.

A explicação desse ponto no Acórdão recorrido é bem longa e detalhada, tendo contado, inclusive, com a transcrição parcial de um voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz proferido no Acórdão nº 3402-002.933.

Essa fundamentação basicamente considera que, apesar do tratamento diferenciado, quando o legislador quis conceder o crédito presumido em relação a uma operação que é desonerada do IPI, ele o fez expressamente por meio de um dispositivo legal. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz citou como exemplo o Decreto-lei nº 1.435/75, que prevê o direito de os adquirentes de produtos da Amazônia Ocidental tomarem créditos de IPI como se devido fosse, conforme se pode conferir no seguinte excerto:

"(...) Sobre esse ponto, cabe retomar que o incentivo não é absoluto e deve ser entendido de acordo com as regras e princípios constitucionais e legais aplicáveis à matéria. Assim, por ausência de previsão legal, é inadmissível a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos do IPI sobre o valor de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. Por força do que dispõe o § 6° do art. 150 da CF/1988, a apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto depende de autorização expressa de lei específica, o que não aconteceu com a isenção instituída no art. 9° do Decreto-lei 288/1967. A jurisprudência do CARF também é assente nesta matéria.

Colacionamos excerto do voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz (Acórdão n. 3402002.933):

A Zona Franca de Manaus, nos termos da Lei n. 3.173/1957, foi criada como um porto franco. Com o advento do Decreto-lei n.288/1967, tornou-se "área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos."

Vê-se que se trata de regime jurídico com objetivo desenvolvimentista para o norte do país, muito anterior ao atual texto constitucional. Entretanto, o Artigo 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitória ("ADCT") da Constituição de 1988 recepcionou claramente a legislação referente à Zona Franca de Manaus.

Não poderia ter sido outra a opção do constituinte, uma vez que a legislação referente à Zona Franca de Manaus dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (artigo 3°, inciso III)4 e da ordem econômica (artigo 170, inciso VI), 5 tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177) 6 e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199).

É neste contexto, de patente zelo constitucional sobre a matéria, que deve ser analisada toda a legislação brasileira atinente ao desenvolvimento da região amazônica, nela incluindose, por óbvio, as leis que implementarem as isenções de IPI para produtos ali fabricados, editadas justamente para cumprir os ditames constitucionais aludidos acima.

Afinal, é consabido que o IPI é tributo com nítido caráter extrafiscal (artigo 153, § 1° da Constituição), vale dizer, espécie tributária utilizada pela União como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. Isto quer dizer que o tributo (IPI) é manejado para que seja alcançado determinado fim (desenvolvimento da região amazônica), pela indução do comportamento dos particulares (instalarem-se na região, que, pela sua posição geográfica, tem condições de desenvolvimento muito aquém do necessário).

A finalidade do tributo, em casos como este, é preponderantemente extrafiscal, e não fiscal (arrecadatória), fato que deve guiar a interpretação da respectiva lei.

Neste contexto é que a discussão sobre o direito ao crédito de IPI, decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, não se limita à não cumulatividade, como ocorre nos demais casos de isenção, alíquota zero e não incidência do IPI, nos quais é preciso que o tributo seja efetivamente exigido e pago na etapa antecedente da cadeia produtiva para que exista o direito ao crédito. Tal situação já é consolidada pelo STF, bem como sumulada pelo CARF (Súmula 18). Com efeito, a discussão não termina neste ponto, pois os incentivos criados pela Zona Franca de Manaus são benefícios fiscais regionais, que, para que sejam efetivos e alcancem a finalidade para a qual foram constitucionalmente criados, devem ser interpretados de forma diversa. O histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto comprova tal necessidade de separação dos assuntos.

Efetivamente, a situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus vem sendo entendidos como um assunto "especial" no STF, em relação ao não dão direito ao crédito, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891). A diferenciação entre as duas situações se depreende com nitidez tanto dos esclarecimento do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 566.819, como do RE n. 592.891, que trata especificamente do crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida mesmo depois da consolidação do entendimento do STF sobre o "assunto geral" do crédito de IPI. Este último processo encontra-se ainda pendente de julgamento.

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: i) o artigo 9° do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; ii) o artigo 6° do

Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI "calculado como se devido fosse" (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

Disso, conjuntamente com todo o arcabouço constitucional traçado nas linhas acima, constata-se que o entendimento segundo o qual, mesmo sem previsão expressa da lei sobre o direito ao crédito de IPI relativo ao artigo 9° do Decreto-lei n. 288/67, ele deve ser concedido, equivale ao julgamento de que a legislação trouxe uma omissão inconstitucional, justamente ao não prever o direito ao crédito.

De fato, não só atos comissivos, mas também os omissivos são passíveis de representar afronta ao texto da Constitucional, resultando em vício de validade que deve ser corrigido pelo Poder Judiciário via controle de constitucionalidade da lei. Tal faculdade, contudo, não alcança o CARF, que está vedado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n. 2).

Assim, é a sentença judicial, capaz de constituir direito do contribuinte ao efetuar a interpretação/integração da lei tributária, bem como declarar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, que poderá suprir tal deficiência da legislação do IPI.

É tal pedido que, no fundo, requer a Recorrente em sua defesa, pautada em questões constitucionais e pragmáticas. (...)."

Portanto, está claramente explicado que o contribuinte não pode tomar crédito de IPI como se devido fosse com base no Decreto-Lei nº 288/67 porque o legislador não escreveu que esse direito existe em nenhum artigo daquele dispositivo legal. Se o legislador quisesse isso ele teria escrito, tal como fez no Decreto-lei nº 1.435/75. Mais explicado do que isso é impossível.

Outra queixa da embargante foi a obscuridade do Acórdão na parte em que não reconheceu o direito à correção pela taxa Selic.

Não houve obscuridade alguma nesta parte. A relatora foi claríssima em não conceder o ressarcimento pela taxa Selic por dois motivos: 1) o pleito está prejudicado, pois não foi reconhecido o direito aos créditos. O princípio jurídico que foi aplicado aqui de forma implícita é aquele que diz que o acessório segue o principal em sua natureza e destino. Se não há direito ao principal (os créditos), não há direito ao acessório (os juros sobre os créditos) e; 2) o crédito escritural de IPI deve usado no abatimento dos débitos na escrita fiscal e não é passível de correção enquanto estiver na escrita.

A alegação da defesa de que o STJ reconhece a correção nos casos em que existe oposição ilegítima do fisco, além de ser aplicável a outro tipo de situação, se constitui em uma reação aos fundamentos utilizados pela relatora e objetivam a reforma do julgado pela mesma instância em que foi proferido, o que não é possível em sede de embargos de declaração.

Portanto, não existiram as obscuridades alegadas.

Quanto à omissão, verifico que nas folhas 433/434, nos parágrafos 59 a 60 do recurso voluntário, que existe um pedido de sobrestamento do processo até que sobrevenha o julgamento definitivo do RE 592.891.

Examinando a fundamentação do Acórdão, verifica-se que esse pedido, de fato, não foi apreciado pelo colegiado, o que caracteriza a omissão citada no art. 65 do RICARF, vício que reclama o saneamento por meio dos embargos de declaração.

Com esses fundamentos, valho-me do art. 65, § 3º do RICARF, para rejeitar em caráter definitivo todas as alegações de obscuridade, em virtude da inexistência do vício alegado e da improcedência das alegações.

Acolho os embargos de declaração no tocante à omissão quanto à apreciação do pedido de sobrestamento do feito, devendo o processo ser restituído à ilustre relatora, Conselheira Liziane Angelotti Meira, para que o coloque em pauta de julgamento com proposta de saneamento da omissão constatada.

Portanto, os embargos foram parcialmente admitidos para saneamento da omissão quanto ao pedido de sobrestamento do processo até que sobrevenha o julgamento definitivo do RE 592.891

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

Realmente, a Recorrente solicitou sobrestamento deste processo até que sobrevenha o julgamento definitivo do RE 592.891 e a decisão embargada não versou sobre essa questão. Portanto, para suprir a omissão, cabe tratar deste pleito no presente voto.

Cumpre observar que Regimento Interno deste CARF continha disposição que determinava o sobrestamento de processos administrativos, nos seguintes termos:

> Portaria MF no. 256, de 22 de junho de 2009
>
> Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)
>
> § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)(Revogado(a) pelo(a) Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013)
>
> § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)(Revogado(a) pelo(a) Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013)

No entanto, esta determinação foi revogada pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, de modo que o sobrestamento pleiteado não encontra amparo no atual Regimento deste CARF.

Assim, com o intuito de sanar a omissão apontada pela Embargante, consigna-se, no entendimento da Relatora, a negativa do pleito, nos seguintes termos:

> O Regimento Interno deste CARF albergava disposição que determinava o sobrestamento do processo administrativo nos casos em que o Supremo Tribunal Federal sobrestava o julgamento de recursos extraordinários. No entanto, esta determinação foi revogada pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, de modo que o pedido de sobrestamento apresentado pela Recorrente não encontra amparo no atual Regimento deste CARF.
>
> Portanto, propõe-se negar provimento ao pleito de sobrestamento do presente processo.

Diante do exposto, voto no sentido acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes para suprir a omissão, na forma indicada.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora