



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

Processo n° 10860.721675/2015-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.787 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria IPI - Aquisição de insumos isentos ZFM
Recorrente LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/06/2011 a 31/05/2016

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE nº 370.682 e nº 566.819.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 76, II, "a" da Lei nº 4.502/1964. DECISÃO ADMINISTRATIVA COM NOVO ENTENDIMENTO.

Não se aplica a exclusão de penalidade de que trata o artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 quando o entendimento adotado pelo contribuinte tenha sido alterado em decisão administrativa irrecurável de última instância administrativa, anterior aos fatos geradores.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Raphael Madeira Abad votou pelas conclusões por entender revogado o artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para constituição de crédito tributário de IPI, em razão da utilização de crédito indevido por entrada de mercadorias advindas da Zona Franca de Manaus com isenção de IPI, no período de 22/06/2011 a 31/05/2016.

Em impugnação, a recorrente alegou decadência de parte dos créditos lançados nos termos do artigo 150, §4º do CTN, nulidade de parte dos valores lançados por serem superiores às aquisições da ZFM e, no mérito, a regularidade da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM, em cumprimento do princípio da não-cumulatividade do IPI, abergado no RE 212.484-RS e artigo 40 do ADCT da Constituição Federal. Pleiteou, ainda, a exclusão da multa de ofício com base no artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por observância do RE 212.484/RS, ou ao menos, do RE nº 398.356/RS), bem como de decisões da CSRF como o Acórdão CSRF nº 02-01.212 e a não incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício

A 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência para esclarecimento sobre o fato gerador ter sido informado 22/06/2011 e não 30/06/2011, bem como as divergências entre os valores creditados e glosados.

Em cumprimento, a autoridade fiscal reconheceu que os valores glosados não se referiam a aquisições da ZFM e que o fato gerador era 30/06/2011 e não 22/06/2011.

Apreciando a impugnação, a referida turma julgou-a parcialmente procedente, excluindo os valores divergentes alegados pela recorrente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 30/06/2011 a 31/05/2016

CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO. DATA DO FATO GERADOR.

O período de apuração do IPI a pagar é mensal, encerrando-se ao final de cada mês. Um mero erro de digitação, que troca o dia 30 pelo dia 22 na indicação do período de apuração, que não se repete nos demais demonstrativos do auto de infração e que não compromete a defesa, não pode prevalecer sobre os comandos legais e normativos vigentes e produzir efeitos jurídicos em desacordo com suas determinações.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 30/06/2011 a 31/05/2016 NULIDADE. MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, eventuais erros de apuração, que encontra-se devidamente demonstrada e fundamentada, devem submeter-se à análise de mérito e dos fatos, não comportando hipótese de nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 30/06/2011 a 31/05/2016 MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, para a exclusão de penalidades e juros de mora, devido à inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte, haja vista o art. 100, II e parágrafo único, do CTN.

DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vinculam os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações concernentes à regular tomada de créditos sobre aquisições isentas da ZFM, à exclusão da multa de ofício e da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Houve pedido de retirada de pauta às e-fls. 435 e ss.

Na forma regimental, o processo foi a este relator distribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Da aquisição de produtos isentos da ZFM

O primeiro litígio diz respeito ao creditamento de insumos adquiridos com isenção de IPI de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Defendeu que a vedação ao creditamento na aquisição de produtos isentos afronta o princípio da não-cumulatividade do IPI e que, no caso da Zona Franca de Manaus, o artigo 40 do ADCT da Constituição Federal garante tratamento diferenciado às aquisições de fornecedores lá localizados, matéria que está sujeita à apreciação pelo STF do RE nº 592.891/SP, de repercussão geral reconhecida.

Relativamente à matéria, os princípios da não-cumulatividade e o da seletividade do IPI estão assim expostos na Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 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;

(...).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional estabeleceu a regra a ser observada por lei específica, no sentido de que o direito ao crédito do IPI resulte do imposto pago pelo adquirente quando da entrada dos produtos em seu estabelecimento, nos seguintes termos:

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.

Nesta direção, o princípio constitucional da não-cumulatividade teve sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e alterações posteriores, que assim estabelecia:

*Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, **obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.***

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (grifos acrescidos).

Por seu turno, o artigo 225 do Decreto nº 7.212/2010 - RIPI/2010 - estabeleceu:

CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Não-Cumulatividade do Imposto

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Pelos dispositivos constitucionais e legais acima expostos verifica-se que a sistemática de não-cumulatividade adotada pelo Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio do encontro entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo industrial e o IPI pago pelo industrial quando da aquisição dos insumos onerados, apurando-se a diferença, que pode ser credora ou devedora, nos termos do estabelecido pela regra do art. 153, §3º, II da Constituição Federal. Seu foco não está no valor agregado pelo contribuinte aos insumos por ele adquirido, mas na diferença do confronto entre o imposto devido nas saídas de seu produto com o suportado nas aquisições dos insumos, técnica esta denominada “imposto sobre imposto”.

Como a sistemática da não cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas de insumos desoneradas por tal imposto, este creditamento só poderá ser admitido quando lei específica o autorize expressamente na condição de um benefício. É que a Constituição da República proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da Carta Magna, cujo texto se transcreve a seguir, o que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade.

Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...);

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g. (Alterado pela EC-000.003-1993).

Destarte, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

Jurisprudencialmente, a matéria está pacificada no STJ, mediante a prolação do julgado no REsp nº 1.134.903, submetido ao regime do artigo 543-C do anterior CPC, cuja ementa abaixo transcreve-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. *A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).*

2. *É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior.*

3. *Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal.*

4. *Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal.*

5. *Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão" .*

6. *Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).*

7. *In casu, o acórdão regional consignou que:*

"Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de

isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

8. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.134.903 - SP (2009/0067536-9). RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX.

Tal decisão deve ser obrigatoriamente adotada nos julgados deste Conselho, a teor do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Já o STF também pacificou a impossibilidade de creditamento na aquisição de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nos julgamentos dos RREE ° 370.682, n° 398.365 e n° 566.819. Salienta-se que o RE n° 398.365 foi submetido à repercussão geral, ainda não definitivamente julgado, mas cuja ementa assim dispôs:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.

Destaca-se, ainda, as seguintes decisões da CSRF a respeito:

Acórdão nº 9303-01.274:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000

IPI. JURISPRUDÊNCIA.

As decisões do Supremo Tribunal Federal - STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n° 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS.

Conforme decisão do STF - RE nº 566.819, há de negar direito ao creditamento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Acórdão nº 9303-005.571:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF.

Especificamente sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre aquisições isentas oriundas da ZFM por força do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal, esta turma já se pronunciou conforme Acórdãos nº 3302-002.673, de 24/07/2014, proferido pela Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó no processo nº 11080.727828/2011-43, nº 3302-003.741, de 29/03/2017, proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no processo nº 13839.002752/2002-74 e o de nº 3302-004.410, proferido pelo Conselheiro Walker Araújo no processo nº 10384.720215/2013-60.

Pontue-se que a matéria está sob julgamento do STF, com repercussão geral reconhecida, no RE nº 592.891/SP e que o decidido no RE nº 212.484/RS não abordou especificamente a aplicação do artigo 40 do ADCT, mas sim o princípio da não-cumulatividade do IPI, restando superado por decisões posteriores como as proferidas nos RE nº 370.682, nº 398.365 e nº 566.819, já mencionados

Em adição, transcreve-se parte do voto do Conselheiro Walker Araújo proferido no Acórdão nº 3302-004.410, o qual adoto como razão de decidir, complementarmente, nos termos do artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/1999:

"A respeito de todas as matérias levantadas pela Recorrente neste tópico, a saber: (i) isenção concedida pelo SUFRAMA; (ii) reconhecimento do direito ao crédito por força do tratamento tributário diferenciado advindo do artigo 40 da ADCT; e (iii) e do direito ao crédito previsto no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, pego emprestado as considerações apresentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim ao analisar caso idêntico ao aqui tratado (acórdão 3402-002.927), o qual adoto como fundamento de decidir:

"Conforme se pode verificar nos autos, as glosas efetuadas pela fiscalização foram motivadas no fato de que os insumos não se enquadravam no disposto no art. 82, III, do RIPI/2002, por não terem sido elaborados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, bem como no fato de que a isenção prevista no art. 69, II, do RIPI/2002 não gera direito ao crédito do IPI para o estabelecimento adquirente.

[...]

A defesa invocou a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, pois os produtos foram produzidos na Zona Franca de Manaus. O direito ao crédito teria sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 212.484 e o art. 163 do CTN garantiria o direito aos créditos como incentivo. Além disso, o art. 40 do ADCT também garantiria o direito de crédito ao dispensar tratamento diferenciado aos produtos produzidos na Zona Franca, não podendo o fisco aplicar à espécie o regime jurídico normal dos créditos de IPI.

No que tange à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, o referido diploma legal não estabeleceu de forma expressa o direito dos adquirentes aos créditos fictos do imposto.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 foi regulamentado pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito, sendo inaplicável o art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Se o regulamento do IPI não contemplou com o direito de crédito os produtos adquiridos com isenção (exceção feita ao art. 175, do RIPI/2002), então, no âmbito do julgamento administrativo, não há como reconhecer o direito pleiteado pela recorrente, sob pena de ofensa ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que vincula a atuação deste colegiado à observância e cumprimento de dispositivos com hierarquia igual ou superior a decreto.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também não pode ser aplicada em benefício da recorrente, pois no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

[...]

Sendo assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos incentivados nos moldes em que foi efetuada pela fiscalização."''

Destarte, não é permitida a tomada de créditos sobre aquisições de produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Do artigo 24 da LINDB - alteração trazida pela Lei nº 13.655/2018

A recorrente invocou a aplicação do artigo 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942 (LINDB), pleiteando a legitimidade do creditamento:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado

levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Esta turma, porém, se posicionou contrária à aplicação do referido artigo 24 no Acórdão nº 3302-006.536, de relatoria do Conselheiro Walker Araújo, cujos excertos transcrevo abaixo e adoto como razão de decidir:

"A respeito da aplicação do artigo 24, da Lindb, peço licença para transcrever as alegações da Recorrente, apresentados na petição de fls., matéria que conheço por ter sido publicada após a interposição do recurso voluntário:

21. Por fim, ainda que o Auto de Infração não fosse improcedente, em razão de não ter ocorrido o fato gerador do IPI, do erro do critério do arbitramento, o lançamento não pode ser mantido, pois, na data da ocorrência dos fatos geradores, havia jurisprudência pacífica convalidando o entendimento aplicado pela Recorrente (por exemplo, REsp 841.269 (14/12/2006) e EREsp 1.411.749 (1ª Seção do STJ, 11/06/2014), agindo de boa-fé, com base na confiança legítima despertada pelas decisões.

22. Assim, aplicável o disposto no art. 24 da LINDB e no art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei n.º 9.781/99, que **estabelece que não se pode exigir tributo quando** contribuinte tenha agido em conformidade com o entendimento manifestado pelos tribunais. No mesmo sentido, ainda que pudesse ser exigido o tributo, não se pode exigir a multa devendo ser aplicado o artigo 76 da Lei n.º 4.502, de 1964, reproduzido no art. 486 do RIPI/2002 e no art. 567 do RIPI/2010, numa interpretação teleológica, que estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal adotada pela jurisprudência.

Ao contrário do que explicitou pela Recorrente, entendo que deve ser afastada a aplicação do artigo 24 da LINDB ao presente caso, que assim preceitua:

*Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de **ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa

majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A uma, porque as expressões contidas na referida norma demonstram que a intenção do legislador foi direcionar à aplicação da lei à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares, sendo que o lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E a duas, ainda que admitisse sua aplicabilidade ao processo administrativo tributário, sua aplicação teria efeito apenas aos fatos geradores ocorridos após sua edição, não se aplicando a Recorrente.

Nessa linha raciocínio, empresto as razões do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, proferida nos autos do processo nº 16561.720065/2013-82 (acórdão 1401-002-992), como causa de decidir para afastar as pretensões da Recorrente quanto à aplicação do artigo 24 da Lindb ao presente caso, a saber:

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a

meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa. Portanto, a desconsideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em situação plenamente constituída.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração

feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser

indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que

afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Outro não é entendimento manifestado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: (acórdão 9202-007.145); (acórdão 1401.002.993); e (acórdão 1402-003.605).

Assim, rejeito a aplicação do artigo 24, da Lindb, ao presente caso."

Destarte, afasto a aplicação do artigo 24 da LINDB.

Da impossibilidade de aplicação da multa em razão do disposto no artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64

A recorrente alegou a necessária exclusão da multa de ofício em razão do previsto no artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcrito:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

[...]

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

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

Referida redação está disposta no Decreto nº 7.212/2010, atual Regulamento do IPI:

Inaplicabilidade da Pena

Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição

qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”);

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “b”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou

c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”).

Referido dispositivo está vigente, conforme o artigo 567 do RIPI/2010, não cabendo ao julgador administrativo afastar a legalidade de dispositivos de decretos presidenciais, com fulcro em análise de eventual inconstitucionalidade, a teor do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

O próprio Parecer Normativo Cosit nº 23/2013¹ validou a vigência do artigo 76 da Lei nº 4.502/64, ao dispor em seus itens 8 e 9 o seguinte:

8. Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os art. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os art. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressalvando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964.

9. Entretanto, não prevalece a guarida deste dispositivo legal - art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964 - quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente, versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto este ato se

¹ Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-003.517 da CSRF, proferido em 15/03/2016, cuja ementa transcrevo abaixo:

Ementa(s)

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES.
OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.
Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964
Recurso Especial do Contribuinte Provido*

Destarte, entendo vigente o artigo 76, II, a da Lei nº 4.502/64.

Para sua aplicação, a recorrente informou ter adotado o posicionamento constante da decisão judicial proferida no RE 212.484/RS (pelo menos até o julgamento do RE 398.365) e da decisão da CSRF nº 02-01.212. De plano, afasta-se a aplicação do dispositivo em razão da decisão proferida no RE 212.484/RS, pois a alínea "a" refere-se à exclusão de penalidade quando tenha pago o imposto de acordo *com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal* e não de acordo com decisões judiciais. Sendo uma norma de exclusão de crédito tributário, deve ser interpretada literalmente, a teor do artigo 111 do CTN.

Quanto ao Acórdão CSRF nº 02-01.212, fora proferido em 11/11/2002, com a seguinte ementa:

IPI — JURISPRUDÊNCIA — As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS — Conforme decisão do STF — RE n.º 212.484-2, não , ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 30 , II) quando o , contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso provido.

Ocorre que a penalidade deixa de ser aplicada enquanto prevalecer o entendimento conforme o qual tenha agido o contribuinte, o que não é o caso em questão, pois, como já mencionado, o Acórdão CSRF nº 9303-01.274, proferido na sessão de 07/12/2010 pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez, negou direito ao creditamento na aquisição de produtos isentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000

IPI. JURISPRUDÊNCIA.

As decisões do Supremo Tribunal Federal - STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS.

Conforme decisão do STF - RE nº 566.819, há de negar direito ao creditamento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Constata-se que o primeiro fato gerador lançado foi 30/06/2011, posterior ao referido julgamento, donde conclui-se que a recorrente não agiu de acordo com o entendimento prevalente que, já em 2010, era contrário à tese defendida.

Destarte, mantém-se a aplicação da multa de ofício.

Da improcedência de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

Referida matéria está pacificada neste Conselho pela edição da Súmula CARF nº 108, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

No que tange ao pedido de retirada de pauta, tal apreciação é de competência do presidente da turma, tendo sido negada em procedimento próprio, conforme artigo 56 do Anexo II do RICARF.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède