



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

**Processo n°** 11020.007629/2008-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.646 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de julho de 2014  
**Matéria** AI IPI  
**Recorrente** MONTECARLO INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/12/2002 a 30/11/2003

**DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN**

Diante de comprovação de existência de pagamento nos termos estipulados no art. 124 do RIPI/2002 é de se aplicar a regra decadencial contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, referente aos lançamentos por homologação, cujo prazo para efetuar o lançamento é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador

**CRÉDITOS ESCRITURAIS. INAPLICAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN.**

Inaplica-se o art. 170-A do CTN para fins de aproveitamento de créditos escriturais de IPI, uma vez que não se trata de repetição de indébito e/ou compensação de créditos tributários.

**GLOSA DE CRÉDITOS DE INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS NA ZFM. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE DE ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS. EXCLUSÃO.**

Deve-se excluir do lançamento os créditos tributários decorrentes de glosa de créditos presumidos de IPI em face de aquisição de insumos isentos, independentemente de terem os mesmos sido adquiridos na ZFM, quando se constata cumulativamente estar o direito albergado por decisão judicial transitada em julgado e a regularidade do procedimento de escrituração de créditos presumidos nas aquisições dos insumos isentos, em conformidade com a decisão prolatada em sentença judicial transitada em julgado.

**GLOSA DE CRÉDITOS DE INSUMOS ISENTOS. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE DE ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS CFOP 1.94 e 1.994 . ÔNUS DA PROVA. MANUTENÇÃO**

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito que pleiteia. Tratando-se de crédito escritural a que a contribuinte alega o seu direito, à ela cabe o ônus da prova de que possui, de fato, os créditos decorrentes de aquisição de produtos isentos, tudo em conformidade com o direito, em tese, reconhecido em decisão judicial.

Inexistindo a devida comprovação pelo o interessado dos direitos que pleiteia, deve-se manter as glosas dos créditos presumidos.

**GLOSA DE CRÉDITOS DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E DE ALÍQUOTA ZERO. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. MANUTENÇÃO**

Deve-se manter as glosas de créditos presumidos decorrentes de aquisição de insumos não tributados e de alíquota zero, cujos direitos foram expressamente afastados em sentença judicial transitada em julgado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Jonathan Barros Vita.; Fabíola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Paulo Guilherme Derouledé e Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 600 a 623 do Vol. III) apresentado pela MONTECARLO INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA, CNPJ 90.999.392/0001-37, em 14 de Abril de 2010, contra o Acórdão nº 10-24.193 de 04 de Março de 2010 da 3ª Turma da DRJ/POA (fls. 582 a 589), cientificado em 16 de Março de 2010, que, relativamente ao auto de infração de IPI dos períodos de 31/12/2002 a 31/12/2007, julgou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*“Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2007*

*ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.*

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

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 31/08/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*É descabida a alegação de nulidade da autuação, fundada em suposta preterição do direito de defesa, não verificada no caso concreto, por terem sido as infrações descritas e enquadradas com clareza.*

*CRÉDITOS DO IPI DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. COMPENSAÇÃO. DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A legislação tributária não admite a compensação nem a dedução de créditos do IPI, decorrentes de decisão judicial, antes do respectivo trânsito em julgado.*

*ISENÇÃO DO IPI. INSUMOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PARA O ADQUIRENTE.*

*O adquirente de insumos isentos do IPI, industrializados na Zona Franca de Manaus, não tem direito a crédito do imposto, nas referidas aquisições.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*A falta de recolhimento do IPI é punida com a multa de 75% do valor do imposto não recolhido.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

### **Acórdão**

*Vistos, relatados e discutidos os autos, acordam os membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente a exigência formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 14 (vol. I), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”*

O auto de infração foi lavrado em 24 de novembro de 2008 (e-fls. 02 a 15) por falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto, no valor total original de R\$ 6.383.743,34, para dedução de débitos do IPI, no período compreendido entre dezembro de 2002 e dezembro de 2007, conforme Relatório de Fiscalização, das e-fls. 54 a 69 (vol. I).

O Relatório do Acórdão ora recorrido esclarece o procedimento nos seguintes termos:

*“Segundo o Relatório de Fiscalização, das fls. 53 a 64 (vol. I), foram encontrados na escrita fiscal do estabelecimento valores significativos de créditos do IPI, a título de "outras entradas — serviços não especificados", "compras para brinde" e "outros créditos de IPI, conforme planilha das fls. 65 a 68 (vol. I). Posteriormente, o interessado retificou a natureza das operações*

*para "outras entradas — serviços não especificados" e "outros créditos de IPI". A fiscalização, por seu turno, apurou duas infrações, que levaram à glosa integral dos créditos, no valor total antes mencionado, de R\$ 6.383.743,34.*

*A primeira infração se deve ao fato de que o contribuinte escriturou e utilizou créditos não autorizados na legislação do IPI, com alegado amparo no Mandado de Segurança nº 1999.71.07.005717-5, da 1ª Vara Federal de Caxias do Sul, e medidas judiciais subsequentes. O autor do procedimento fiscal resume a controvérsia em juízo, dizendo, inicialmente, que, na petição inicial do citado mandado de segurança, o contribuinte solicitou a concessão de liminar para que lhe fosse garantido o direito de crédito dos valores expostos em planilha de cálculo, com determinação no sentido de que a autoridade fiscal se abstivesse de promover qualquer ato restritivo ou punitivo diante do creditamento, nas aquisições de insumos e matérias-primas isentas, tributadas à alíquota zero ou não-tributadas (NT), pedindo também que fosse definitivamente garantido esse direito, no período correspondente a dez anos anteriores ao ajuizamento da ação. Os créditos efetivamente utilizados em face da ação judicial se referem a aquisições de insumos e matérias-primas isentas, tributadas à alíquota zero ou NT ocorridas entre janeiro de 1994 e fevereiro de 2001, segundo a planilha das fls. 111 a 118 (vol.I), posteriormente apresentada à fiscalização.*

*O pedido de liminar aludido no parágrafo anterior foi negado, mas, por força de sentença proferida em 22 de novembro de 2000, a segurança foi concedida em parte, para declarar o direito de crédito dos valores referentes ao IPI não aproveitados nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, no tocante às aquisições de insumos tributados à alíquota zero e isentos, com incidência de atualização monetária, sendo que a partir prolação dessa sentença o contribuinte passou a escriturar e utilizar os créditos por ela reconhecidos, para dedução de débitos do IPI. Na sequência, no julgamento das apelações interpostas por ambas as partes, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4 Região deu parcial provimento ao apelo do impetrante, para declarar o direito de crédito do IPI inclusive nas aquisições de produtos NT, e deu parcial provimento ao apelo da União, para afastar a incidência da correção monetária sobre os créditos deferidos, além de dar parcial provimento à remessa oficial, para determinar a apuração e aproveitamento dos créditos nos termos dos fundamentos. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte, que se insurgiu contra a prescrição quinquenal, em detrimento da decenal, restando mantido o prazo prescricional de cinco anos para os créditos. Por último, a fiscalização noticia o provimento do Recurso Extraordinário (RE) nº 419.666-2, interposto pela União perante o Supremo Tribunal Federal (STF), contra o reconhecimento do direito de crédito do IPI, nas aquisições de insumos NT ou tributados à alíquota zero, com trânsito em julgado em 12 de maio de 2008, segundo consta na fl. 157 (vol. I).*

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

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 31/08/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ainda no tocante à primeira infração, o autor do procedimento fiscal ressalta, a par da tramitação do Mandado de Segurança nº 1999.71.07.005717-5, que a legislação tributária não admite a dedução de débitos do IPI com a utilização de créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado.*

*Passando para a segunda infração, foi apurado que o contribuinte se creditou indevidamente nas aquisições a que se refere a planilha da fl. 99 (vol. I), ocorridas de março a dezembro de 2007, de concentrados (sabores laranja, guaraná e cola), para elaboração de bebidas não-alcoólicas, fornecidos por estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM), sendo que as notas fiscais correspondentes mencionam, equivocadamente, o enquadramento no art. 82, III, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, referente à isenção do referido imposto, para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). O enquadramento correto, no caso, é no art. 69, II, do RIPI de 2002, também mencionado nas mesmas notas fiscais, dispositivo segundo o qual são isentos do IPI os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 33.03 a 33.07 da Tabela de Incidência do IPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.*

*Diante das duas infrações mencionadas e considerando que a escrita fiscal do estabelecimento apresentava exclusivamente saldos devedores do IPI, os créditos glosados foram objeto de lançamento de ofício em seu exato valor, sem que houvesse necessidade de reconstituição da escrita.”*

Irresignada, a contribuinte apresenta impugnação, assim resumida pela autoridade julgadora de 1º instância:

*“O impugnante principia, fazendo um histórico da tramitação do Mandado de Segurança nº 1999.71.07.005717-5, afirmando que não teria havido recurso voluntário contra a sentença proferida em 22 de novembro de 2000, a qual declarou o direito aos créditos do IPI, nas aquisições com isenção e com alíquota zero de matérias-primas, insumos, material de embalagem e produtos intermediários, utilizados no processo de produção, tudo corrigido monetariamente, como explicitado na fundamentação da referida sentença.*

*Prossegue a defesa, alegando que, pela decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowski, do STF, proferida em 7 de novembro de 2007, apreciando o RE nº 419.666-2, interposto pela União, foi negado o direito de compensação dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos e matérias-primas NT ou sujeitos à alíquota zero, restando incólume o direito reconhecido em juízo, no tocante aos insumos adquiridos com isenção, direito esse que, embora reconhecido por decisão de primeira instância contra a qual foram opostos recursos sem efeito suspensivo, não foi observado pelo autor do procedimento fiscal.*

*Para o impugnante, a glosa integral ocorreu sem critério e com falta de clareza e especificidade, ferindo os ditames da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), no que diz respeito à validade do Auto de Infração contestado.*

*Quanto à glosa de créditos relativos a aquisições de concentrados isentos do IPI, industrializados na ZFM, o impugnante se estende em sua argumentação, alegando, em suma, que a ZFM está localizada no Estado do Amazonas, unidade da federação que, por sua vez, localiza-se na Amazônia Ocidental, restando correto o enquadramento das operações no art. 82, III, do RIPI de 2002. Consequentemente, a defesa afirma que, pelo art. 175 do mesmo diploma regulamentar, os estabelecimentos industriais podem creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto, como é o seu caso, motivo pelo qual a fiscalização se equivocou ao não reconhecer os créditos.*

*Ainda quanto à glosa referida no item precedente, o interessado diz que a fiscalização poderia ter questionado se o estabelecimento industrial fornecedor da matéria prima utilizada na fabricação da bebida do código 2208 da TIPI tem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, questionamento que não aconteceu.*

*Segue a defesa, citando e transcrevendo excerto doutrinário, favorável ao crédito do IPI, nas aquisições de insumos isentos desse imposto.*

*Com respeito à multa de ofício sobre os créditos autorizados por decisão judicial, diz que a exigência correspondente é descabida, eis que desde a sentença que lhe foi favorável em primeira instância iniciou o aproveitamento dos créditos, não por sua vontade, mas por força de decisão judicial aplicável de imediato, sem efeito suspensivo.*

*O impugnante finaliza, pedindo a nulidade do Auto de Infração contestado, ou a improcedência do lançamento de ofício, com a consequente reversão, na escrita fiscal, dos valores glosados”*

**A seguir resume-se os fundamentos do voto do relator do acórdão recorrido no julgamento da impugnação:**

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

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 31/08/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### **Alegação de nulidade**

Rejeita a alegação preliminar de nulidade do lançamento de ofício, por suposta preterição do direito de defesa sob o fundamento de que tanto o Auto de Infração das fls. 2 a 14 (vol. I) quanto o Relatório de Fiscalização, das fls. 53 a 64 (vol. I), dos quais o interessado tomou ciência, conforme consta na fl. 541 (vol. III), são instrumentos suficientemente claros na descrição e no enquadramento das infrações cometidas pelo impugnante, satisfazendo, na íntegra, os requisitos de validade estabelecidos nas normas de regência da matéria, em especial, o art. 142 do Código Tributário Nacional e o art. 10 do Decreto n' 70.235, de 6 de março de 1972.

### **Glosa de créditos decorrentes de decisão judicial**

No tocante à glosa de créditos decorrentes de decisão judicial defende que os créditos foram corretamente glosados, justificando o lançamento de ofício dos valores correspondentes, lançamento esse que deve ser mantido nessa parte.

Para justificar sua decisão, registra que mediante consulta à página do STF na rede mundial de computadores (Internet), que, na decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowski, que apreciou o RE 419.666-2 e em face do provimento do RE nº 419.666-2, com trânsito em julgado em 12 de maio de 2008, segundo a mesma consulta referida no item precedente, restou mantido o reconhecimento do direito do contribuinte de se creditar do IPI relativo aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de isenção, tendo sido negado o direito ao crédito de IPI quanto aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de não-tributação ou sujeitos à alíquota zero, neste ponto concordando com os argumentos da impugnante.

Mas, ressalta que, todavia, independentemente do desfecho da ação judicial em comento, importa considerar que o impugnante, conforme ressaltado no Relatório de Fiscalização, das fls. 53 a 64 (vol. I), infringiu a legislação tributária, por ter utilizado os créditos afinal reconhecidos em juízo antes do respectivo trânsito em julgado.

Reconhece que no caso, a expressão "montante cobrado nas (operações) anteriores", segundo regra da não-cumulatividade fixada no art. 153, § 3, II, da Constituição da República, foi relativizada nas decisões judiciais de 1ª e 2ª instâncias que favoreceram o impugnante, para justificar o crédito do IPI nas aquisições de insumos desonerados desse imposto, em nome do princípio da não-cumulatividade. Mas, ressalta que tal circunstância não afasta o princípio insculpido no art. 170 do Código Tributário Nacional, no sentido de que só se admite compensação (e dedução) com créditos líquidos e certos, aduzindo que, na linguagem do RIPI de 2002 (art. 190, caput): os créditos do IPI serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade. No caso de créditos decorrentes de decisão judicial, o art. 170-A do Código Tributário Nacional, inserido pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, reza que é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, bem como, registra, que as decisões judiciais pertinentes ao caso não afastaram a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado, para utilização dos créditos.

Entendeu a autoridade julgadora, em concordância com o relatado pela autoridade autuante, que, no caso concreto, os créditos pleiteados em juízo, segundo consta na petição inicial reproduzida neste processo administrativo (fl. 130), foram exclusivamente os

que foram expostos e quantificados pelo impetrante em planilha anexa à mesma petição. E, registra que os créditos efetivamente utilizados em face da ação judicial se referem a aquisições de insumos e matérias-primas isentas, tributadas à alíquota zero ou NT ocorridas entre janeiro de 1994 e fevereiro de 2001, segundo a planilha das fls. 111 a 118 (vol. I), posteriormente apresentada à fiscalização, tendo sido utilizados esses créditos, na escrita fiscal do estabelecimento, de dezembro de 2002 a dezembro de 2007, antes, portanto, do trânsito em julgado, ocorrido em 12 de maio de 2008, o que não é admitido.

### **Glosa de créditos nas aquisições de produtos industrializados na ZFM**

Inicialmente, ressalta que os créditos alegados pelo impugnante, com suporte nas notas fiscais relacionadas na planilha da fl. 99 (vol. I) e reproduzidas nas fls. 100 a 108 (vol. I), se referem a aquisições ocorridas em 2007, de produtos industrializados na ZFM, saídos com isenção do IPI, créditos esses que não se confundem com os créditos reivindicados pelo impugnante em juízo, no Mandado de Segurança n° 1999.71.07.005717-5, os quais estão, por sua vez, conforme explicado anteriormente, individualizados na planilha das fls. 111 a 118 (vol. I), e se referem a aquisições ocorridas entre janeiro de 1994 e fevereiro de 2001.

Em seguida, cabe dizer que as notas fiscais relacionadas na planilha da fl. 99 (vol. I) e reproduzidas nas fls. 100 a 108 (vol. I) mencionam, com acerto, o enquadramento das operações no art. 69, II, do RIPI de 2002, e, com erro, o art. 82, III, do mesmo diploma regulamentar. Trata-se de enquadramentos distintos, referentes a benefícios fiscais distintos, que não se confundem, ao contrário do que afirma a defesa. Esclarece a diferença entre essas duas regras legais e afirma que apenas a isenção estabelecida no inciso III do art. 82 do RIPI de 2002 é deferida com o incentivo adicional (e excepcional) da utilização, pelo adquirente dos produtos, de crédito do IPI, como se devido fosse o imposto, no caso, conforme dispõe o art. 175 do mesmo RIPI de 2002.

É justamente isso que o autuado pleiteia. Mas, ressalva, no tocante à infração em comento, as compras de insumos efetuadas pelo interessado se restringiram a produtos industrializados na ZFM, conforme notas fiscais correspondentes (fls. 100 a 108), também objeto de isenção na saída, mas sem gozar do incentivo adicional de utilização de crédito do IPI, como se devido fosse, pelo adquirente.

Justifica que, segundo o § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, combinado com o §1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios (hoje Estados) de Rondônia e Roraima, sendo que a ZFM efetivamente se localiza no Estado do Amazonas, sem que isso signifique, como pensa equivocadamente o impugnante, que os benefícios fiscais se confundam, tendo o regime da ZFM as suas especificidades. Acrescenta que, a propósito, a ZFM teve seus limites geográficos configurados pelo art. 2º do Decreto-lei n 288, de 28 de fevereiro de 1967, e pelo art. 2º do Decreto n 61.244, de 28 de agosto de 1967.

Com base nessa fundamentação, concluiu que os créditos em comento foram corretamente glosados, justificando o lançamento de ofício dos valores correspondentes, lançamento esse que deve ser mantido também nessa parte.

Registra, adicionalmente, pela impossibilidade de se examinar, neste processo administrativo, o cabimento ou não do crédito do IPI nas aquisições de insumos beneficiados com isenção desse imposto, por ter o interessado optado por discutir essa matéria no Mandado de Segurança n° 1999.71.07.005717-5.

### A exigência da multa

Com respeito à alegação de defesa, de que a multa de ofício sobre os créditos autorizados por decisão judicial seria descabida, eis que desde a sentença favorável em primeira instância o impugnante iniciou o aproveitamento dos créditos, não por sua vontade, mas por força de decisão judicial aplicável de imediato, sem efeito suspensivo, decide que, independentemente do motivo alegado na defesa, a multa é devida e deve ter sua exigência mantida, em função das razões já expostas anteriormente, de que o estabelecimento utilizou os créditos, por sua conta e risco, antes do trânsito em julgado, deixando de recolher saldos devedores do IPI, motivo pelo qual incidiu na multa de ofício por falta de recolhimento, com base no enquadramento mencionado na fl. 50 (vol. I).

No recurso Voluntário, a contribuinte reprisou os argumentos da peça impugnatória, excetuando-se as alegações de nulidade e da multa de ofício que não mais foram formuladas e, portanto, não mais objeto do litígio, acrescendo alegação de decadência, argüindo, em síntese:

a) preliminarmente, a decadência do direito de lançar os períodos de 31.12.2002 a 30.11.2003, tendo em vista que a Recorrente tomou ciência das autuações em dezembro de 2008. Defende tratar-se de lançamento por homologação, com base no art. 124 do RIPI 2002 e que, neste caso a contagem do prazo decadencial é feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no §4º do art. 150, do CTN.

b) no mérito:

b.1) o direito ao crédito de IPI no caso de insumos isentos, inclusive daqueles procedentes da Zona Franca de Manaus – ZFM, posto que esta se encontra incluída na Amazônia ocidental e posto que nenhuma irregularidade acerca dos descumprimento de requisitos da isenção foi alegada pelo o autuante;

b.2) a não aplicação do ART 170-A do CTN no caso específico, em face do princípio da irretroatividade de lei, posto que a mesma passou a ter vigência depois da sentença proferida pela 1ª instância judicial que lhe garantiu o direito de se creditar de insumos isentos e de alíquota zero, sentença essa executável de imediato, nos termos das regras legais sobre o Mandado de Segurança e regimentos do TRF, que recebe os recursos apenas com efeito devolutivo, salvo se a parte requerer o efeito suspensivo e assim for decidido, o que não ocorreu no recurso da União contra a sentença proferida no referido Mandado de Segurança.

b.3) o equívoco da autoridade lançadora e da DRJ ao entender que o pedido formulado no Mandado de Segurança impetrado só contemplava os créditos listados na planilha efetuada pela fiscalização com base em sua escrituração.

Destaca o pedido formulado pra demonstrar que o seu pedido englobou também os créditos futuros à interposição da ação judicial, e fundamenta que *“pela natureza do imposto, estabelece-se uma relação jurídica continuativa, passando a empresa ao estado de sujeição passiva sucessiva e habitual frente à norma tributária, cujas operações passíveis de tributação ocorrem num encadeamento sistemático, somente cessando quando há alteração da norma legal, do objeto social, ou extinção da pessoa jurídica. Tratando-se, pois, de obrigações continuativas, a eficácia da sentença atingiu todos os fatos subsumidos à hipótese prevista na legislação, sendo válida para as ocorrências passadas, presentes e futuras, pois a relação jurídica tributária é a mesma, não podendo ser negada sua eficácia plena sob pena de negar a garantia constitucional do Mandado de Segurança. Nessa ação, o direito líquido e certo protegido tem como fonte regra inscrita na Constituição Federal (art. 153, § 3º, inciso II), e a partir do momento de seu deferimento, a autoridade administrativa não pode interpretá-lo como indevido ou glosar o valor dos créditos de IPI baseados nas aquisições de insumos isentos.”*Afirma que o seu pedido contempla inclusive os insumos adquiridos na ZFM.

Diante dos argumentos apresentados, formula seu pedido, *in verbis*:

*“V. DO PEDIDO*

*À vista do exposto, a Recorrente requer seja julgado insubsistente o lançamento de ofício do IPI, fatos geradores de 31.12.2002 a 31.12.2007, tendo em vista:*

- a) a legitimidade dos créditos de IPI quanto aos insumos adquiridos com isenção, vez que o direito creditório foi reconhecido em Sentença monocrática de primeiro grau, e confirmado em última instância;*
- b) a Sentença foi prolatada antes da vigência da norma ínsita no art. 170-A do CTN, portanto, a aplicação retroativa desse dispositivo fere o princípio da irretroatividade da lei tributária;*
- c) os créditos de IPI aproveitados quanto aos insumos isentos adquiridos da ZFM também estão amparados pela Sentença proferida.*

*Entendendo diferentemente, a Recorrente requer seja declarado insubsistente o lançamento de ofício, considerando o decurso do prazo decadencial de 5 anos, para que a Fazenda Pública exercesse o direito de constituir o crédito tributário do IPI, com relação aos fatos geradores de 31.12.2002 a 30.11.2003”.*

Em 21 de março de 2013, o presente recurso foi a julgamento, onde esta Turma, acatando o voto da relatora, converteu o julgamento em diligência, o que se fez por meio da Resolução nº 3302000.293, com a intenção de:

*“i. Verificar e informar se houve recolhimento dos saldos devedores originalmente apurados pela a contribuinte, em cada um dos períodos de apuração objeto do presente lançamento;*

*ii. analisar as notas fiscais e efetuar planilha informando de forma desmembrada, dentre dos créditos glosados escriturados no LRAIPI nos códigos CFOP 1.94 e 1.994, quais se referem à aquisições de insumos NT, com alíquota zero e isentos;*

*iii. Analisar e demonstrar se a escrituração dos créditos referentes aos insumos isentos deu-se em conformidade com a sentença prolatada pelo o TRF/4ª Região, que, neste aspecto, foi mantida pela sentença proferida pelo o STF no julgamento do RE 419666, tendo em mente que o TRF reconheceu o direito de se creditar do IPI nas aquisições de insumo isento, em face do princípio da não cumulatividade, sem qualquer atualização monetária ou juros, uma vez que esses créditos têm natureza meramente contábil, observado o prazo prescricional e utilizando-se, para o cálculo do crédito, a, acaso existente, alíquota aplicável ao insumo se não fosse a isenção.*

*iv. prestar demais informações que entendam necessários;*

*v. dar ciência do resultado da diligência para a contribuinte, concedendo-lhe prazo para manifestação;*

*vi. retornar o presente processo ao CARF para posterior julgamento.”*

Para dar cumprimento ao solicitado a unidade de origem emitiu os termos de Intimação nº 1 e 2 (e-fls 666 a 668 e 688 a 699, respectivamente) intimando a contribuinte a apresentar os originais ou cópias autenticadas legíveis dos DARF, das Notas Fiscais acompanhados de planilhas, demonstrativos e informações, bem como os Livros de Apuração de IPI relativos aos períodos de apuração do 3º decêndio de dezembro de 2002 ao 3º decêndio de dezembro de 2007 e Livros Registro de Entradas referentes ao Período de Janeiro de 1994 a Março de 2001. A contribuinte, pelos motivos que apresenta nas respostas de e-fls 685 a 687 e 703 a 706, só apresenta os Darf solicitados.

A Unidade de Origem emite, então, o Relatório de Diligência Fiscal de e-fls 711 a 714, concedendo à contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, a partir da ciência, para manifestação.

A contribuinte foi cientificada do referido relatório em 24/10/2013, conforme demonstra o AR de e-fl. 720. Contudo, a contribuinte solicita cópia integral do processo (e-fl. 724), mas não se manifesta sobre o resultado da diligência.

Retorna o Processo a este colegiado para realização do julgamento.

É o relatório.

## Voto

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

Conforme se verifica do relatório, as matérias ora sob litígio contra o lançamento do Crédito Tributário de IPI, período de 01/12/2002 a 31/12/2007, referem-se a:

- 1- **Preliminarmente, decadência do direito de lançar os períodos de 31.12.2002 a 30.11.2003, sob argumento de tratar-se de Homologação tácita;**
- 2- **Não aplicação do Art. 170-A do CTN ao caso em questão;**
- 3- **Direito aos créditos decorrentes de aquisição de insumos isentos, em face de decisão judicial transitada em julgado, inclusive os referentes aos insumos isentos adquiridos na ZFM.**

Passa-se ao voto:

### **DA PRELIMINAR**

#### **Decadência do direito de lançar os períodos de 31.12.2002 a 30.11.2003 – Homologação tácita**

Verifica-se que a preliminar de decadência não foi objeto da impugnação, motivo pelo o qual a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa não se pronunciou a respeito.

Não obstante, sabe-se que a decadência faz com que desapareça o direito. O direito “caduco” é igual ao direito inexistente. Neste caso, a decadência pode ser suscitada pelo o contribuinte em fase recursal, bem como esta também pode ser declarada de ofício pela autoridade administrativa.

O Lançamento por homologação tem sua matriz no art. 150 do Código Tributário Nacional, verbis:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*O termo "antecipado" previsto no caput e no § 1.º, do artigo acima transcrito, significa que o pagamento deve ser feito antes de o fisco efetuar o lançamento, ou sem aguardar que este seja realizado (AMARO, 2002, p. 352).*

É inconteste que no caso de IPI a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

E, o art. 124 do RIPI 2002 em que se baseou a recorrente para justificar tratar-se o presente caso de lançamento por homologação, assim prescreve:

*“Regulamento do IPI — Decreto nº 4.544, de 26.12.2002*

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art.49).*

*Parágrafo único. Considera-se pagamento:*

*I — o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*II — o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir;ou;*

*III — a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.”*  
*(grifos nossos).*

Quando do lançamento de ofício, ora sob litígio, a autoridade lançadora efetuou a seguinte ressalva:

*“Em função de o contribuinte ter apurado sistematicamente saldos devedores em sua escrita fiscal — LRAIPI nos períodos de apuração objeto deste lançamento de ofício - 3º. decêndio de dezembro/2002 ao 3º decêndio de dezembro/2007 - não há necessidade de efetuar-se a reconstituição da escrita, cujo objetivo é compensar eventuais saldos credores apurados pelo contribuinte no LRAIPI, o que não é o caso. Dessa forma os valores glosados são integralmente devidos”.*

Os recolhimentos dos saldos devedores originalmente apurados pela a contribuinte, em cada um dos períodos de apuração objeto do presente lançamento; restaram

comprovados no procedimento de diligência realizado, consoante consta no Relatório de Diligência Fiscal de e-fls 711 a 714.

Contudo, quando da fiscalização, a seguinte ressalva foi efetuada pelo o agente fiscal: *“em face de a legislação tributária do IPI não admitir os créditos escriturados pelo contribuinte com amparo em ação judicial ainda não transitada em julgado e que este procedimento de escriturar créditos não admitidos pela legislação que rege o imposto, para deduzir débitos decorrentes de suas operações normais, não caracteriza pagamento, nos termos do artigo 124 e parágrafo único do RIPI/02 (abaixo transcrito), de modo que o prazo para efetuar o lançamento é de cinco anos contados do 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, não se aplicando a regra do lançamento por homologação.”*

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer, consoante demonstrar-se-á quando da análise do mérito, de modo que, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento do saldo devedor apurado ao longo do período fiscalizado, estes calculados a partir da dedução de créditos de IPI amparados pela sentença judicial de 1ª Instância proferida em sede de Mandado de Segurança, válida à época da apuração, considera-se realizado o pagamento, nos termos do parágrafo único, inciso I, do art. 124 do RIPI/2002, e, em consequência, aplica-se, no caso, a regra do lançamento por homologação disposta no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, para considerar decaídos os lançamentos efetuados há mais de cinco anos, a contar do fato gerador.

Assim, tendo o lançamento se efetivado em 01/12/2008, consoante se denota pelo o Aviso de recebimento— AR de e-fl 546, VOL III, há de se considerar decaídos os lançamentos atinentes aos fatos geradores de 31.12.2002 a 30.11.2003, motivo pelo o qual deve-se acatar a preliminar de decadência arguída.

## DO MÉRITO

### DO DIREITO, EM TESE

Entenderam as autoridades lançadora e julgadora de 1ª instância pela ilegalidade do procedimento da contribuinte em deduzir crédito escritural de IPI decorrente da aquisição de produtos isentos, de alíquota zero e não tributados amparada em sentença judicial ainda não transitada em julgado, em face da disposição contida no art. 170-A do CTN, inserido pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que reza que é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Neste sentido, o acórdão de 1ª instância ora recorrido registra, que as decisões judiciais pertinentes ao caso não afastaram a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado, para utilização dos créditos.

Entretanto, é de se ressaltar que o art. 170-A, inserido na SEÇÃO IV (**Demais modalidades de Extinção**), refere-se à compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A teor do disposto no art. 170-A do CTN, de fato, a compensação de créditos tributários mostra-se viável desde que não mais haja discussão judicial acerca dos respectivos créditos, ou seja, após o trânsito em julgado da demanda.

Mas, não há que se confundir as hipóteses de compensação de crédito tributário com as de aproveitamento de créditos escriturais decorrentes do mecanismo da não-cumulatividade.

De fato, são distintas, seja quanto aos fundamentos, seja quanto ao modo de operacionalização, as hipóteses (a) em que a contribuinte busca compensar um crédito tributário a seu favor com créditos tributários devidos ao fisco e (b) aquelas em que, para dar cumprimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade, pode abater do valor do tributo (IPI) apurado nas saídas dos produtos industrializados em determinado período de apuração o valor pago na etapa anterior da cadeia produtiva. Aqui, trata-se de técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade, a partir da qual apura-se o crédito tributário, que pode ser a favor da contribuinte (se apurar saldo credor) ou a favor da União (se apurar saldo devedor).

Portanto, pode-se concluir que o art. 170-A do CTN, segundo o qual "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", não é aplicável às hipóteses de aproveitamento de crédito escritural.

Neste sentido tem sido a jurisprudência do STJ, conforme se demonstra com a ementa transcrita a seguir, cujo voto teve como relator o SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

*“EDcl no AgRg no AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 927.616 - PR (2007/0168911-6)*

*EMENTA*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CARACTERIZADA. IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 166 E 170-A DO CTN. CASO EM QUE NÃO HÁ REPETIÇÃO DE INDÉBITO.*

*1. O acórdão combatido pelo especial (fls. 20/27) contém capítulos de natureza infraconstitucional que merecem apreciação por esta Corte Superior, quais sejam, incidência dos arts. 166 e 170-A do Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, devem ser acolhidos os embargos para conhecer do agravo de instrumento e reapreciar o recurso especial.*

*2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da inaplicabilidade dos arts. 166 e 170-A do CTN para fins de aproveitamento de créditos escriturais de IPI como os presentes, uma vez que não se trata de repetição de indébito.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo de instrumento.*

Desta forma, em tese, entende-se que não há nenhuma irregularidade na ação de creditamento do IPI nas aquisições dos insumos isentos, não tributáveis e de alíquota zero, efetuada sob o amparo de sentença judicial em mandado de segurança favorável à contribuinte uma vez que, primeiro, não há regra legal impeditiva de aproveitamento de créditos escriturais de IPI, decorrentes do mecanismo da não-cumulatividade, em decorrência de direito reconhecido em sentenças judiciais e, por segunda razão, consoante alegado pela recorrente, os recursos interpostos contra sentença em mandado de segurança tem apenas efeito devolutivo,

salvo se ressaltado em contrário no julgamento do próprio recurso, o que não se deu no presente caso.

## NO MÉRITO, QUANTO AOS FATOS

**Glosa de créditos presumidos de IPI decorrentes de aquisição de insumos isentos, com alíquota zero e NT, sob o amparo de decisão judicial e Glosa de insumos isentos adquiridos na ZFM.**

Conforme bem destaca o agente fiscal, “a legislação que rege o IPI quando trata das espécies créditos — créditos básicos (art. 82 do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82; art. 147 do RIPI/98, aprovado pelo Decreto 2.637/98; art. 164 do RIPI/02, aprovado pelo Decreto 4.544/02) é clara quanto à impossibilidade de creditar-se de valores calculados sobre aquisição de insumos isentos, de alíquota zero ou NT.”

Entretanto, denota-se que a dedução dos créditos escriturais presumidos para a apuração do IPI nos períodos fiscalizados foram efetuados com base em sentença judicial favorável em face de Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte.

De antemão, cabe esclarecer que diferentemente do entendimento proferido pela autoridade lançadora e convalidado pela autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, a contribuinte solicitou, em sede de Mandado de Segurança Preventivo, que fosse declarado o direito de se utilizar dos créditos escriturais do IPI, desde o período de 10 anos anteriores à interposição do mandamus, consoante planilha apresentada, e, também, de créditos futuros, consoante se denota da petição acostada aos autos às fls. 124 a 132

O direito de dedução dos créditos presumidos de IPI constou inicialmente na decisão de 1ª instância proferida em 22/11/2000 que decidiu favoravelmente à contribuinte tendo reconhecido o direito de creditar-se dos valores referentes ao IPI em relação às aquisições de **insumos tributados a alíquota zero e isentos**, incluindo os não aproveitados nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação com incidência de atualização monetária; em sequência, pela decisão do TRF/4ª Região proferida quando do julgamento das apelações na qual foi dado provimento parcial à demanda da autora para (i) declarar direito ao crédito do IPI em relação às aquisições **de produtos NT**, (ii) dar parcial provimento ao apelo da União para **afastar a correção monetária sobre os créditos escriturais deferidos** e (iii) dar parcial provimento à remessa oficial para determinar a apuração e aproveitamento dos créditos nos termos dos fundamentos.

De fato, da Análise que se faz dos autos, constata-se que no caso específico, a Primeira Instância Judicial no julgamento do Mandado de Segurança nº 1999.71.07.0057175 impetrado pela a contribuinte, ora recorrente, decidiu:

- 1) *Que, em se tratando de ação que busca o aproveitamento de crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários isentos, a prescrição é quinquenal, seguindo entendimento pacificado no STJ;*
- 2) *pelo o direito ao crédito escritural de insumos isentos e de alíquota zero. Negou o direito aos insumos NT;*
- 3) *autorizou a aplicação da correção monetária pela UFIR e a partir de 01-01-96 pela taxa SELIC;*
- 4) *determinou que a autoridade fazendária se absteresse de proceder quaisquer ato em prejuízo desse direito;*

A contribuinte, desde a sentença judicial de 1ª instância, começou a se creditar dos insumos isentos, de alíquota zero e NT, utilizando-se dos códigos CFOP 1.94 e 1.994, consoante esclareceu durante o procedimento fiscal.

E, ao responder (Fl. 122) à Intimação, onde informa que os créditos de IPI com Código 1.99 referem-se aos processo judicial de Mandado de Segurança impetrado 1999.71.07.005717-5, protocolado no dia 07/12/1999, por meio do qual se requereu o creditamento de matérias primas isentas e alíquota zero e NT, destacou que o processo teve decisão favorável em 1ª instância onde reconheceu-se o creditamento postulado, utilizando-se como fator de cálculo a alíquota de saída dos produtos. Mas, que, como vários são os produtos industrializados e cada um possui uma alíquota, utilizou-se uma alíquota média já que os mesmos produtos poderia estar incorporado a vários sub-produtos finais.

Por sua vez, no julgamento das apelações ao TRF/4º Região, em Acórdão proferido em 28/05/2002 e publicado no DJU em 19/06/2002-Boletim 173/02, foi dado provimento parcial à demanda da autora para (i) declarar direito ao crédito do IPI em relação às aquisições de produtos NT, (ii) dar parcial provimento ao apelo da União para afastar a correção monetária sobre os créditos escriturais deferidos e (iii) dar parcial provimento à remessa oficial para determinar a apuração e aproveitamento dos créditos nos termos dos fundamentos (fls. 136).

Consoante consta na cópia da Decisão do TRF, exatamente à e-fl 136, o relator do voto efetuou o seguinte esclarecimento acerca do cálculo do crédito:

*“Para o cálculo do crédito, deve ser utilizada a, acaso existente, alíquota aplicável ao insumo se não fosse a isenção. Caso não exista previsão de alíquota ou no caso de insumo não-tributado ou sujeito à alíquota zero, deve ser empregada, na Falta de outra opção, a alíquota a qual estão sujeitos os produtos resultantes do processo de industrialização e comercializados pela Impetrante. Se o insumo A é utilizado para produto B, então é a alíquota deste que deverá ser utilizada. Se B não estiver sujeito a tributo na saída (seja por não-tributação, alíquota zero ou isenção), então não há crédito. Se um mesmo insumo for utilizado para produzir mais de um produto, sendo impossível a diferenciação, então o cálculo deve ser proporcional à quantidade de cada um dos produtos.”*

No julgamento do recurso especial da impetrante ao STJ, foi mantido o prazo prescricional de cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Finalmente, o STF em decisão de 07/11/2007 no julgamento do Recurso Extraordinário (RE 419666) da União, que foi conhecido e provido e na qual efetuou a ressalva de que no referido RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, sustentou-se a inexistência de crédito de IPI nas operações não tributadas ou sujeitas à alíquota zero (a citada decisão foi publicada no Diário da Justiça nº 227/2007, de 27/11/2007, páginas 56/57 e Transitou em julgado em 12 maio 2008) decidiu por negar a compensação dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos e matérias-primas não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Sem honorários (Súmula 512 do STF).

Vê-se, pois que o STF, no caso específico, só afastou a possibilidade de creditamento de insumos não tributados NT e de alíquota Zero, permanecendo, portanto, o

direito de a contribuinte creditar-se do IPI nas aquisições de insumos isentos, em conformidade com o decidido pela sentença proferida pelo o TRF/4ª Região, que, inclusive, neste item específico, registre-se, sequer foi objeto de contradição da União no RE 419666.

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa, reconheceu o direito concedido judicialmente à contribuinte, ora recorrente, de se creditar do IPI nos insumos isentos, quando assim se expressou em seu voto:

*“Em face do provimento do RE ° 419.6662, com trânsito em julgado em 12 de maio de 2008, segundo a mesma consulta referida no item precedente, restou mantido o reconhecimento do direito do contribuinte de se creditar do IPI relativo aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de isenção, tendo sido negado o direito quanto aos insumos e matérias-primas adquiridos sob o regime de não-tributação ou sujeitos à alíquota zero”*

No entanto, a Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa entendeu pela manutenção integral do lançamento sob o fundamento da existência de regra impeditiva de se creditar escrituralmente do IPI antes do crédito em julgado, em face do dispositivo constante no ART 170-A do CTN.

Entretanto, consoante análise acima efetuada, o ART 170-A do CTN , repita-se, não é aplicável às hipóteses de aproveitamento de crédito escritural, posto não se tratar aqui de pedido de compensação de crédito tributário a favor da contribuinte.

Inclusive, foi exatamente nesta linha de raciocínio que a sentença judicial de 1ª instância indeferiu o pedido formulado pela contribuinte, ora recorrente, do direito de se escriturar de créditos de IPI dos 10 anos antecedentes ao pedido formulado no Mandado de Segurança, ressaltando não se tratar o pedido de repetição de indébito, mas sim do direito de lançar em sua escrituração os créditos presumidos decorrentes da aquisição de matérias-primas, insumos, material de embalagens e produtos intermediários isentos e com alíquota zero, utilizados no processo de produção.

Portanto, entende-se, exatamente pelos motivos já ressaltados na análise do direito, em tese, que a contribuinte poderia de imediato utilizar-se do direito reconhecido nas sentenças proferidas pelas 1ª e 2ª instâncias judiciais quando do julgamento do Mandado de Segurança Preventivo relativo ao creditamento do IPI nas aquisições dos insumos isentos, não tributáveis e de alíquota zero, **desde que, em consonância com a autorização dada nas respectivas sentenças.**

Neste sentido, convém registrar que em decisão monocrática de primeiro grau, na qual foi reconhecido o direito creditório da Recorrente quanto ao aspecto temporal de seu exercício (cinco anos antes do ingresso da ação mandamental) e com relação às hipóteses de aproveitamento dos créditos (isentos e de alíquota zero), a decisão já dispunha que (fls. 140 e 152):

*“Ressalto ao Fisco o poder-dever de fiscalizar a escrituração de tais créditos presumidos, que haverão de se ater aqueles que, não houvesse a isenção ou a tributação à alíquota zero, poderiam ser escriturados, independentemente da presente decisão, como crédito de IPI”*

Da mesma forma, no Acórdão do TRF da 4ª Região (e-fl. 137), o relator do voto assim destacou:

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

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 31/08/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*“A recuperação do crédito, deferido nos termos anteriormente expostos, será recuperado exclusivamente nas formas previstas no art. 11 da Lei n.º 9.779/89, ou seja, compensado com IPI devido na saída de outros produtos, ou, ressarcido e compensado com quaisquer débitos para com a SRF, nos termos dos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 e IN-SRF 33/99, afastado desta os óbices colidirem com os ditames deste acórdão. Havendo forma positivamente normatizada para compensação/ressarcimento incabe ao Judiciário, que só legisla negativamente, regradar diversamente. Ressalva-se, contudo, as vias judiciais para o caso de desobediência pela SRF aos comandos deste acórdão, **garantido, porém ao Fisco, o direito de homologar (CTN, art. 150, § 4º) os registros de apropriação dos créditos, e de lançar de ofício eventuais dissonâncias, caso em que, garante-se ao contribuinte regular direito de defesa.**”*

Faz-se, necessário, então, averiguar a conformidade das deduções efetuadas pela contribuinte com o direito que lhe foi concedido judicialmente.

Por oportuno, relembra-se que o STF, no caso específico, só afastou a possibilidade de creditamento de insumos não tributados NT e de alíquota Zero, permanecendo, portanto, o direito de a contribuinte creditar-se do IPI nas aquisições de insumos isentos, em conformidade com o decidido pela sentença proferida pelo o TRF/4ª Região, na qual se indeferiu a correção monetária do crédito escritural e se alertou que, para o cálculo do crédito de insumo isento, deveria ser utilizada a, acaso existente, alíquota aplicável ao insumo se não fosse a isenção.

De antemão, é de se ressaltar que, quanto à aquisição de insumos isentos, a petição da contribuinte no Mandado de Segurança foi feita de forma genérica, independentemente de sua procedência, o que, deve-se entender, engloba, inclusive, os insumos isentos adquiridos na ZFM.

Em sendo assim, é indiferente que a isenção dos insumos adquiridos na ZFM tenham ocorrido, no caso, sob o fundamento legal do inciso II do art. 69 ou do inciso III do art. 82 do RIPI 2002, assim como, também, perde o sentido a discussão no presente caso acerca da questão específica sobre um dos requisitos do art. 82, III do RIPI/2002, qual seja, se os estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus poderiam ser enquadrados também como pertencentes à Amazônia Ocidental ou não, para fins de ter direito, ou não, ao crédito incentivado e excepcional de que trata o artigo 175 do RIPI/2002, posto que o direito à utilização do crédito na aquisição de insumos isentos adquiridos de forma indistinta estão, em tese, amparados pelas decisões judiciais de 1ª e 2ª instância.

Porém, compulsando os autos, verifica-se que o auditor fiscal, quando do procedimento de fiscalização, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fl. 92, solicitou à fiscalizada para:

**“1. Informar a origem dos créditos de IPI lançados em sua escrita fiscal, nos CFOP's 1.99 e 1949, nos períodos de apuração de 01/01/2002 a 31/12/2007, apresentando documentos (p.ex.: notas fiscais, planilhas, demonstrativos/memórias de cálculo, cópia de ações judiciais, etc.) que demonstrem a composição dos valores lançados em cada período de apuração. De amparem o procedimento do**

*contribuinte em se apropriar de tais créditos em sua escrituração. No caso de ação judicial, apresentar cópia integral da decisão, inclusive da petição inicial. Os valores são os constantes da coluna "CFOP 1.99 e 1.949 - Outras entradas serviços não especific" da planilha em anexo.*

**2. Apresentar as notas fiscais de entrada que dão suporte aos créditos de IPI lançados no código 1.949 sob a discriminação "compras para brindes", nos valores constantes da coluna "CFOP 1.949 — Compras para brindes" da planilha em anexo.**

**3. Demonstrar a composição dos valores de IPI creditados no LRAIPI pelo contribuinte no campo "Apuração do Saldo", conforme coluna "Outros créditos de IPI" da planilha em anexo, detalhando a forma de apuração/cálculo de tais créditos e apresentando as notas fiscais de compra correspondentes.**

**4. Notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte dos seguintes períodos: dezembro/2005; abril /2006; fevereiro/2007."**

Em resposta à intimação a contribuinte apresenta:

- a) e-fl FL 98 – Resposta Parcial à Intimação, onde informa estar entregando as notas fiscais de saída referentes aos PA de Dezembro/2005, Abril/2006 e Fevereiro/2007, conforme a numeração que identifica;
- b) e-fls. 99 a 109- Resposta informando que encaminha os seguintes documentos: (FL 100) **Planilha demonstrando os valores de IPI creditados no LRAIPI no campo "Apuração do Saldo"**, conforme coluna **"Outros Créditos de IPI"**, (Fls 101 a 109) **cópia das notas fiscais de compra correspondentes**, referentes à aquisição de concentrados (sabores laranja, guaraná e cola) para elaboração de bebidas não alcoólicas de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus
- c) e-fl. 111 - Resposta à intimação, onde informa estar encaminhando os documentos: **Notas Fiscais e Planilha demonstrando a origem dos créditos de IPI lançados na escrita fiscal, nos CFOP's 1.99 e 1949, nos períodos de 01/12/2006 a 31/11/2007.; e (e-fl 112 a 120) -Planilha do IPI — SOBRE O VALOR AGREGADO do período de 01/94 a 12/2001;**
- d) e-fl 121 – Resposta onde informa estar encaminhando os documentos: **Notas Fiscais e Planilha demonstrando a origem dos créditos de IPI lançados na escrita fiscal, nos CFOP's 1.99 e 1949, nos períodos de 01/12/2002 a 31/12/2005. E, Notas Fiscais e Planilha demonstrando a origem dos créditos de IPI lançados no código CFOP 1.949 sob a discriminação "compras para brindes", sendo o correto "Outras Entradas e Serv. Prestados Não Especificado".**

- e) e-fls. 122 e 123- Resposta à Intimação onde informa que os créditos de IPI referem-se aos processo judicial de Mandado de Segurança impetrado 1999.71.07.005717-5, protocolado no dia 07/12/1999, onde requereu-se o creditamento de matérias primas isentas e alíquota zero e NT. Em anexos a inicial, a Sentença, acórdão do TRF da 4ª Região e acórdão do STJ (peças às e-fls 124 a 165).(grifos nossos).

Não obstante tais respostas, não se conseguiu localizar nos autos os documentos atinentes aos créditos amparados pelas sentenças judiciais (Notas fiscais de entradas e as planilhas demonstrando a origem dos créditos de IPI lançados na escrita fiscal, nos CFOP's 1.99 e 1949), nos períodos do 3º decêndio de Dezembro de 2002 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007.

Localizou-se, apenas, a Planilha demonstrando os valores de IPI creditados no LRAIPI no campo "Apuração do Saldo", conforme coluna "Outros Créditos de IPI", acompanhado de cópia das notas fiscais de compra correspondentes, que se referem aos insumos isentos adquiridos na ZFM, nos períodos do 3º decêndio de março de 2007 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007 (fls. 99 a 109, volume I).

Tais documentos faziam-se necessários para se identificar especificamente os valores dos créditos escriturados atinentes às aquisições dos insumos isentos, com suspensão, não tributados e de alíquota zero, bem como identificar se os créditos de IPI referentes aos insumos isentos teriam sido escriturados em conformidade com o direito autorizado na sentença prolatada no TRF/4ªRegião, neste aspecto mantida pela sentença proferida pelo STF, de modo a fazer prevalecer a sentença judicial transitada em julgado.

A contribuinte escriturou a dedução no LRAIPI pelo o valor total e, por sua vez, a Autoridade lançadora não sentiu necessidade de efetuar o desmembramento das deduções por rubrica, posto que o seu entendimento, conforme descrito no Relatório de Fiscalização (e-fls 54 a 65) e consoante acima relatado, foi pela total improcedência do procedimento de dedução, antes do trânsito em julgado, o que a conduziu a efetuar a glosa do valor total deduzido em cada um dos períodos fiscalizados.

Entretanto, tendo em vista as respostas da contribuinte às intimações, tendo-se em conta a decisão judicial transitada em julgado, que conferia à contribuinte o direito de se creditar do IPI relativo aos insumos isentos, sem correção monetária, bem como, tendo em face o princípio da ampla defesa e do contraditório, por ser determinante para o julgamento dos presentes autos a anexação de tais informações e documentos, conforme já relatado, foi o julgamento anterior convertido em diligência, visando, entre outros:

*“ii. analisar as notas fiscais e efetuar planilha informando de forma desmembrada, dentre dos créditos glosados escriturados no LRAIPI nos códigos CFOP 1.94 e 1.994, quais se referem à aquisições de insumos NT, com alíquota zero e isentos;*

*iii. Analisar e demonstrar se a escrituração dos créditos referentes aos insumos isentos deu-se em conformidade com a sentença prolatada pelo o TRF/4ªRegião, que, neste aspecto, foi mantida pela sentença proferida pelo o STF no julgamento do RE 419666, tendo em mente que o TRF reconheceu o direito de*

*se creditar do IPI nas aquisições de insumo isento, em face do princípio da não cumulatividade, sem qualquer atualização monetária ou juros, uma vez que esses créditos têm natureza meramente contábil, observado o prazo prescricional e utilizando-se, para o cálculo do crédito, a, acaso existente, alíquota aplicável ao insumo se não fosse a isenção.”*

Para atender aos termos da Resolução nº 3302000.293, de 21 de março de 2013, a contribuinte foi intimada e reintimada pelo fiscal diligenciante (Termos de e-fls 666 a 668 e 688 a 691) para apresentar as Notas Fiscais de Entrada que embasaram os créditos escriturados nos códigos CFOP 1.94 e 1.994, no LRAIPI nos períodos do 3º decêndio de Dezembro de 2002 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007, bem como a apresentar planilhas demonstrando separadamente quais os créditos que se referem à aquisições de insumos NT, com alíquota zero e isentos, e ainda, informar se os créditos referentes ao insumos isentos deuse pelo o valor original, sem qualquer correção monetária, e, em caso contrário, apresentar planilhas demonstrando os valores dos créditos apropriados a maior sob esta rubrica, em face da atualização monetária.

Entretanto, a contribuinte, ora recorrente, nesta questão, deixa de atender à tais intimações, argumentando que, quando do procedimento de fiscalização, à exceção dos DARF, já havia apresentado as notas fiscais, planilhas e prestados os esclarecimentos que lhe foram solicitados, inclusive as decisões judiciais que davam conta sobre a necessidade de exclusão dos valores da base de cálculo, e que atualmente a empresa encontra-se com suas atividades reduzidas, limitadas às atividades administrativas exercidas pelos sócios, bem como, segundo declara, a empresa que lhe prestava serviços de assessoria relativos à análise e aos creditamentos dos valores do IPI, teve seu contrato rescindido e que citada empresa de consultoria não mais atua, resultando, desta forma, a impossibilidade de atender a solicitação do fiscal.

Na resposta à segunda reintimação, relaciona os termos de devolução dos documentos, informando que tais documentos foram devolvidos a funcionário que não mais labora na empresa e acrescenta que não se tem notícias de que outros documentos além dos mencionados em tais termos, tenham sidos devolvidos, concluindo que não devem ter-lhe sido devolvidas as notas fiscais pertinentes às operações de creditamento de IPI, tornando impossível a confecção de planilhas de cálculo e relatórios pormenorizados, pelo o que não dispõe de meios de prestar as informações solicitadas.

Por último, argúi a aplicação do art. 545 do Decreto nº 7212, de 2010.

Os argumentos apresentados pela contribuinte para a não apresentação dos documentos e informações solicitadas durante a diligência não têm cabimento, posto que, compulsando os autos, verifica-se que tal conclusão de não devolução das notas fiscais é contraditada pelos Termos mencionados pela contribuinte e pelo o próprio Termo de Encerramento de Fiscalização de e-fl 52, no qual é registrado que foram devolvidos todos os livros e documentos utilizados na fiscalização.

E, por outro lado, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto nº 7574, de 29 de setembro de 2011, a contribuinte tem o dever de preservar todos os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

### “CAPÍTULO III

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

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 31/08/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DO EXAME DE LIVROS E DE DOCUMENTOS*

*Art.17.Para o efeito da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos empresários e das sociedades, ou da obrigação destes de exibi-los (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-Código Tributário Nacional, art. 195; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002-Código Civil, art. 1.179).*

**§1ºOs livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Lei nº 5.172, de 1966-Código Tributário Nacional, art. 195, parágrafo único; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32, § 11, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 26).**

*§2ºOs comprovantes da escrituração comercial e fiscal relativos a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 37)."*

E, quanto ao mencionado art. 545 do Decreto nº 7212, de 15 de setembro de 2010<sup>1</sup> (RIPI 2010), a contribuinte não procedeu em conformidade com a regra ali estabelecida, não merecendo, pois, a sua aplicação ao caso.

Sabe-se que cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito que pleiteia. Por se tratar de crédito escritural a que a contribuinte alega o seu direito, à ela cabe o ônus da prova de que possui, de fato, os créditos decorrentes de aquisição de produtos isentos, tudo em conformidade com o direito, em tese, reconhecido em decisão judicial.

De forma que, não obstante a oportunidade ofertada na diligência, não logrando, a contribuinte, comprovar as existências e os valores dos créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos que foram escriturados no LRAIPI nos códigos CFOP 1.94 e 1.994, nos períodos do 3º decêndio de Dezembro de 2002 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007, é de se manter o lançamento do crédito tributário decorrente da glosa dos valores totais ali escriturados em referidos CFOP, exceto quanto aos períodos em que se reconhece atingidos pela decadência.

Por oportuno, é de se ressaltar que, em face da decisão proferida pelo o STF, transitada em julgado em 12 de maio de 2008, a qual, repita-se, afastou a possibilidade de

<sup>1</sup> Decreto nº 7212, de 15 de Junho de 2010  
Extravio

Art. 545. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição, não intencionais, de livros, notas fiscais ou outros documentos da escrita fiscal ou geral do contribuinte, este comunicará o fato, por escrito e minudentemente, à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil que tiver jurisdição sobre o estabelecimento, dentro das 48h (quarenta e oito horas) seguintes à ocorrência.

creditamento de insumos não tributados NT e de alíquota Zero, permanecendo, porém, o direito de a contribuinte creditar-se do IPI nas aquisições de insumos isentos, sem qualquer correção monetária do crédito escritural, em conformidade com o decidido pela sentença proferida pelo o TRF/4ª Região, teria a contribuinte de refazer os cálculos do IPI devido nos respectivos períodos de apuração em razão exatamente das exclusões desses créditos indevidos e das respectivas atualizações monetárias, e de efetuar espontaneamente o recolhimento do valor indevidamente deduzido, a título de IPI,, sem a incidência de multa de mora, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Não tendo assim procedido e sendo devido o crédito tributário decorrente das exclusões dos créditos considerados indevidos em decisão judicial, o lançamento poderia ser efetuado de ofício, com multa de 75%, exatamente como se deu. Devendo-se, pois, ser mantido, também, o crédito tributário decorrente das glosas dos créditos de IPI apurados pela contribuinte em relação à aquisição de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero e escriturados nos períodos do 3º decêndio de Dezembro de 2002 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007.

Contudo, é de se excluir do lançamento o crédito tributário decorrente da glosa dos créditos escriturados no LRAIPI no campo "Apuração do Saldo", conforme coluna "Outros Créditos de IPI", nos períodos do 3º decêndio de março de 2007 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007, que se referem aos insumos isentos adquiridos na ZFM, posto que albergados pela decisão judicial transitada em julgado, tendo em vista que relativamente à estes foram apresentados a planilha acompanhada de cópia das notas fiscais de compra correspondentes, (fls. 99 a 109 volume I), não contestados pela fiscalização, e que, do batimento entre o Demonstrativo de valores de IPI creditados no LRAIPI glosados de e-fl 69 e a planilha de e-fl 100, constata-se correspondência entre os valores do IPI em ambos discriminados e que estes foram apurados à alíquota de 27% e deduzidos no LRAIPI sem qualquer correção monetária.

### CONCLUSÃO

Em face do acima exposto, conduzo o meu voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário para, preliminarmente, reconhecer a ocorrência da decadência dos lançamentos atinentes aos fatos geradores de 31.12.2002 a 30.11.2003 e, no mérito, afastar os lançamentos decorrentes unicamente da glosa dos créditos escriturados no LRAIPI no campo "Apuração do Saldo", conforme coluna "Outros Créditos de IPI", nos períodos do 3º decêndio de março de 2007 ao 3º decêndio de Dezembro de 2007, mantendo-se, porém, os lançamentos, quanto aos fatos geradores de 10/12/2003 a 31/12/2007, decorrentes da glosas dos créditos escriturados no LRAIPI, nos códigos CFOP 1.94 e 1.994, nos respectivos períodos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

Processo nº 11020.007629/2008-24  
Acórdão n.º **3302-002.646**

**S3-C3T2**  
Fl. 742

---

CÓPIA