



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

Processo nº 11065.720151/2015-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.056 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria IPI
Recorrente JOHNSON CONTROLS BE DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

IPI. REVENDA DE MERCADORIAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRODUTO IMPORTADO. ISENÇÃO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há respaldo legal para manutenção de crédito de IPI, pago no desembaraço aduaneiro, a produto importado e revendido a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus - ZFM, ainda que garantida a saída com isenção e o tratamento isonômico ao produto similar nacional, por força da Lei nº 313/1948, que recepcionou o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, uma vez que o beneplácito alcança tão-somente as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para referida área, *ex vi* do art. 4º da Lei nº 8.387/91.

IPI. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. PRODUTO IMPORTADO E SIMILAR NACIONAL. TRATAMENTO MENOS FAVORECIDO. INOCORRÊNCIA.

A limitação do direito à manutenção de crédito de IPI às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus - ZFM não viola o princípio da não discriminação inserto no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, porquanto os estabelecimentos equiparados a industriais essencialmente comerciais, de mercadorias nacionais, sofrem as mesmas restrições que os importadores, devendo estornar os créditos de produtos adquiridos e simplesmente revendidos à ZFM com isenção.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cassio Schappo e Lázaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Trata-se de lançamento de IPI, período março/2010 a dezembro/2011, decorrente de manutenção, em desacordo com o art. 4º da Lei nº 8.387/91, de créditos de IPI relativos a produtos importados e revendidos a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus – ZFM.

Narrou a fiscalização que o contribuinte importou aparelhos de ar-condicionado prontos de países membros da Organização Mundial de Comércio – OMC e revendeu parcela desses equipamentos a empresas localizadas na ZFM, com suspensão do IPI, posteriormente convertida em isenção pela comprovação de sua internação, todavia, não promoveu o estorno dos créditos relativos ao imposto pago no desembaraço aduaneiro, por ocasião dessas saídas, haja vista que a garantia de manutenção dos créditos, a teor do art. 4º da Lei nº 8.387/91, alcança apenas as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que viessem a ser remetidos àquela área. Diante dessa situação foi providenciada a glosa dos créditos, a reconstituição da escrita fiscal e o lançamento dos saldos devedores apurados.

Em impugnação o contribuinte argumentou que a Lei nº 313/1948, ao recepcionar o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, estabeleceu a impossibilidade de tratamento fiscal menos favorecido a produtos estrangeiros, em relação aos similares nacionais; que o art. 4º da Lei nº 8.387/91 deveria ser interpretado em consonância com o art. 81, III, do RIPI/10, sob pena de violação ao GATT, ao estabelecer diferenciação não admitida pelo acordo; que a glosa promovida neutralizaria o benefício fiscal das remessas à ZFM; que, segundo o art. 4º do DL 288/67, toda a venda à ZFM equiparar-se-ia a uma exportação; que esse benefício fiscal foi garantido pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT-CF/88; que a imunidade do IPI, prevista no art. 153, § 3º da CF/88, deveria incidir sobre as remessas feitas à ZFM; que,

ante o princípio da não cumulatividade, de nada adiantaria o benefício fiscal na saída se não houvesse o resguardo do crédito, pela entrada; que a referida manutenção busca evitar que o custo do tributo seja repassado ao preço do produto; que o direito à manutenção do crédito seria uma decorrência da equiparação ao industrial; e, que, mesmo inexistindo industrialização, mas havendo incidência do imposto na etapa anterior, deve ser garantido o direito ao crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

A DRJ Porto Alegre/RS julgou o recurso improcedente:

“CRÉDITO. ANULAÇÃO. PRODUTO NACIONALIZADO. REMESSA. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Os créditos relativos ao IPI pago no desembaraço aduaneiro dos produtos originários e procedentes de países signatários do GATT/OMC ou que a ele tenham aderido deverão ser anulados pelo importador em sua escrita fiscal, mediante estorno, quando, posteriormente, remeter esses produtos nacionalizados à Zona Franca de Manaus. Não há previsão legal para manutenção do crédito nessas situações.”

Em recurso voluntário o contribuinte sustentou, como preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância, por não enfrentar todos os argumentos deduzidos na impugnação, limitando-se a referenciar à conclusão fundamentada da Solução de Consulta Cosit nº 37/2013. No mérito, reprimou as razões lá expendidas.

A 2ª TO/4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF/MF, através do Acórdão nº 3402-003.465, acatou a preliminar argüida e declarou a nulidade da decisão de primeiro grau, com devolução dos autos para novo julgamento.

Em novel manifestação a DRJ Porto Alegre/RS manteve o lançamento, em decisão assim ementada:

“CRÉDITO. ANULAÇÃO. PRODUTO NACIONALIZADO. REMESSA. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Os créditos relativos ao IPI pago no desembaraço aduaneiro dos produtos originários e procedentes de países signatários do GATT/OMC ou que a ele tenham aderido deverão ser anulados pelo importador em sua escrita fiscal, mediante estorno, quando, posteriormente, remeter esses produtos nacionalizados à Zona Franca de Manaus. Não há previsão legal para manutenção do crédito nessas situações.

EQUIPARAÇÃO DE REMESSAS À ZFM A EXPORTAÇÕES.

O incentivo às exportações previsto no art. 5º do Decreto-Lei 491/1969 compreende apenas a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos de origem nacional exportados. Incabível, por falta de previsão legal, o aproveitamento de créditos de IPI pago por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadorias que tenham sido simplesmente revendidas por estabelecimento equiparado a industrial.”

O novo recurso voluntário repetiu as teses de direito já apresentadas.

A PFN apresentou contrarrazões onde pugnou pela manutenção do lançamento aduzindo que inexistiria tratamento discriminatório dos produtos importados; que o art. 4º da Lei nº 8.387/91 goza de presunção de constitucionalidade (Súmula CARFnº 2); e, que há distinção entre produtos nacionais e nacionalizados para fins de equiparação das remessas à ZFM às exportações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A peça recursal começa por apontar o que seria um equivocado tratamento discriminatório aos produtos procedentes de países signatários do GATT, mediante glosa dos créditos de IPI relativos aos valores pagos no desembaraço aduaneiro, defendendo que o art. 81, III do RIPI/10 garantiria o direito à isenção para produtos destinados à ZFM, por força, inclusive, do disposto na Lei nº 313/48, que recepcionou referido acordo no ordenamento jurídico brasileiro, o que implicaria no direito à manutenção do crédito, não por força da lei interna, mas sim pela observância do tratado firmado.

Nada obstante o discurso, o recorrente não apontou onde, no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) ou na Lei nº 313/48, está prevista a garantia de créditos, em relação a tributos sujeitos à sistemática de apuração não cumulativa, por saídas não sujeitas à exação, tendo em conta que o texto a que se refere apenas assegura o tratamento isonômico perante produtos similares de origem nacional.

Ora, ao produto importado pelo recorrente foi garantido o mesmo benefício fiscal conferido ao similar nacional, considerada a circunstância fática equivalente – **revenda**: a isenção do IPI, quando ocorrida a internação do bem na Zona Franca de Manaus.

Note-se, o tratamento tributário equivalente exigido pelo GATT é dirigido ao **produto**, e isso foi feito, ao reconhecer-lhe o direito à isenção, como se nacional fosse, no entanto, essa situação jurídica não deve ser confundida com o tratamento dispensado ao **sujeito passivo**, como predica o contribuinte, mormente quanto à apuração dos valores a recolher, à luz da sistemática de apuração não cumulativa.

A pretensão de se valer de direitos de crédito que são exclusivos de estabelecimentos industriais e apenas nas operações de industrialização, ao argumento de violação ao GATT, esbarra na própria natureza das espécies de contribuintes envolvidos, porquanto a equiparação a industrial, a que alude a legislação do IPI, restringe-se aos efeitos decorrentes do enquadramento na legislação específica.

Nesse passo, o cotejo do tratamento tributário deve ser realizado entre estabelecimentos congêneres, *in casu*, estabelecimentos comerciais equiparados a industriais, e

não com estabelecimentos industriais, como propõe o recorrente, com o fito de verificar se há, de fato, a alegada “discriminação” atentatória ao GATT.

O art. 9º do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10) arrola, de forma exaustiva, os estabelecimentos essencialmente comerciais que, por determinação legal, são obrigatoriamente equiparados a industriais para fins de incidência do imposto, rol esse que não se limita às pessoas jurídicas atuantes no comércio exterior, estendendo-se também a outros ramos, inclusive a estabelecimentos eminentemente industriais, quando realizam operações comerciais, como segue:

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas Posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, Observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos;

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12);

XI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de fabricação

nacional, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 (Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso I, e Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 32);

XII - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XI, diretamente de estabelecimento industrial, ou de encomendante equiparado na forma do inciso XIII (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32);

(...)

XIV - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de procedência estrangeira, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso I, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e

(...)

§ 6º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

(...)

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

(...)"

Então, ao contrário do que sustenta o recorrente, há situações legalmente previstas em que os produtos acabados nacionais são adquiridos para revenda, por determinados tipo de estabelecimentos comerciais, mormente atacadistas, e sujeitam-se a incidência do IPI, mesmo que nessas etapas não se submetam a qualquer operação caracterizada como industrialização.

Essa, portanto, a base comparativa adequada à situação dos autos, sem a inclusão dos estabelecimentos industriais, que compõem outra classe de contribuintes do imposto.

Nessa linha, a investigação da legislação não indica qualquer fundamento que assegure aos estabelecimentos comerciais, ou mesmo aos estabelecimentos industriais nas operações de comercialização de bens de produção (MP, PI e ME), direito de manutenção de crédito de IPI pelas respectivas aquisições.

Isso porque, diversamente do que faz crer o recorrente, a regra de apuração não cumulativa do IPI não proporciona necessariamente a manutenção do imposto pago nas

aquisições, seja a que título for, representando essa situação jurídica, isso sim, uma exceção, como se verifica do art. 25, § 3º da Lei nº 4.502/64:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

(...)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

Via de regra, as saídas não sujeitas a destaque do imposto (não tributadas, imunes, isentas ou tributadas a alíquota zero) renderiam ensejo à anulação, mediante estorno, do imposto pago nas aquisições e apropriado por ocasião da entrada dos bens (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) no estabelecimento do contribuinte.

E não se diga que essa norma deva ser interpretada sob o filtro constitucional, até mesmo por ser anterior à CF/88, haja vista que ainda hoje é norma válida e vigente, tanto que fundamentou o art. 174 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/98), editado sob a égide da nova ordem constitucional, de cumprimento impositivo no contencioso administrativo, que assim dispunha:

“Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos **isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero**, respeitadas as ressalvas admitidas;*

(...)” (destacado)

Oportuno acentuar que, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, aos órgãos julgadores administrativos não é deferida a prerrogativa de deixar de aplicar lei ou decreto sob o pálio da suposta inconstitucionalidade desses diplomas, entendimento esse consolidado na Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), gozando a norma legal de presunção de

legitimidade e validade enquanto não revogada ou declarada contrária à Carta Magna por órgão competente mediante decisão dotada de efeitos *erga omnes*.

Retomando o raciocínio, sobredito estorno somente veio a ser mitigado com a publicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que excluiu essa exigência de estorno para as saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, ao permitir o ressarcimento do saldo credor apurado, referente às aquisições de MP, PI e ME tributados, ao final do trimestre-calendário nesses casos, *verbis*:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.” (destacado)

Tanto assim, que o Decreto nº 4.544/02, que revogou o Decreto nº 2.637/98 e aprovou o novo regulamento do IPI, passou a restringir o estorno tão-somente aos produtos não tributados:

“Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I – relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

(...)” (destacado)

Em que pese a colocação, perceptível que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não aproveita ao caso *sub examine*, uma vez que a desnecessidade do estorno de créditos abrange apenas as aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização, não se estendendo às aquisições de mercadorias para simples revenda, sem qualquer processo caracterizado como industrialização, nos termos do art. 4º do Decreto nº 7.212/10.

Em continuidade à pesquisa sobre as hipóteses de manutenção dos créditos pelas aquisições de produtos, cuja saída posterior goza de isenção, a partir das possibilidades ventiladas pelo recurso – saídas com suspensão/isenção para ZFM e equiparação de vendas à ZFM de exportação de produtos nacionais –, não detectei qualquer dispositivo que amparasse a aspiração do recorrente, como passo a demonstrar.

Quanto às saídas isentas destinadas à ZFM, estabelecia o art. 3º da Lei nº 8.034/90 que deveria ser anulado, mediante estorno, o crédito do IPI incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos que viessem a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus ou para a Amazônia Ocidental.

O direito à manutenção dos créditos somente foi introduzido com o advento do art. 4º da Lei nº 8.387/91, porém, limitando-o às aquisições de MP, PI e ME empregados em processo de industrialização, sendo esse o fundamento legal da regra insculpida no art. 93 do RIPI/2010.

De outra banda, os produtos adquiridos por estabelecimentos equiparados a industrial para revenda, por seu turno, sejam eles nacionais ou importados, não contam com respaldo na legislação para manutenção do crédito, o que, a meu ver, evidenciar não haver qualquer violação ao princípio da não-discriminação previsto no GATT.

Concernente às exportações, há um obstáculo à possibilidade de se equiparar a venda de produtos importados à exportação, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, ao passo que o próprio ato legal, por opção legislativa, estabeleceu diferença de tratamento entre este e o similar nacional:

“Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967)

§ 1º Excetuam-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º Com o objetivo de coibir práticas ilegais, ou anti-econômicas, e por proposta justificada da Superintendência, aprovada pelos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento, a lista de mercadorias constante do parágrafo 1º pode ser alterada por decreto.

§ 3º As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus nos termos do caput deste artigo poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção dos tributos incidentes na importação. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido anteriormente adotado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967) (Vide Lei Complementar nº 4, de 1969)” (destacado)

Como se vê, clara a distinção de tratamento jurídico entre produtos estrangeiros e nacionais, não cabendo ao julgador, sob o pálio da interpretação, usurpar competência legiferante para tornar equivalentes situações que o próprio texto legal apartou.

Entretanto, por mera concessão dialética, ultrapassa-se esse óbice e passa-se ao exame abstrato da procedência da razão de defesa.

Assim, tomada a alegação recursal de equiparação das vendas à ZFM às exportações (art. 4º do DL 288/67), vale lembrar, de antemão, que anteriormente à CF/88 o regime de incidência tributária do IPI, referente às exportações, era a isenção e não imunidade, que somente foi implantada com a promulgação da novel constituição.

Destarte, nos termos da Lei nº 4.502/64, mesmo gozando de isenção (art. 7º, I) as exportações, sujeitavam-se à regra de estorno dos créditos (art. 25, § 3º) escriturados, cuja redação original sequer previa a possibilidade de exceção a essa regra.

Em 1969, com a publicação do Decreto-Lei nº 491, foi ressalvado o direito à manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados.

Essa vantagem, por exigência do art. 41 do ADCT-CF/88, foi ratificada pelo art. 1º, II da Lei nº 8.402/92, ainda vigente.

Ou seja, também nas operações de exportação, a garantia de manutenção de créditos de IPI está circunscrita às aquisições de MP, PI e ME empregados na industrialização de mercadorias, não se propagando às operações de revenda, mesmo que realizadas por estabelecimentos equiparados a industrial.

Dessa forma, aproveitando a máxima trazida pelo próprio recorrente, à fl. 21 do voluntário (efl. 835), ***“HÁ QUE SE RESPEITAR O NÍVEL DE EQUIPARAÇÃO PRETENDIDO EM SUA PLENITUDE”*** (sic), tem-se que um estabelecimento atacadista de produtos das posições 7101 a 7116 da NCM, sejam eles nacionais ou importados, gozará de isenção, mas não do direito à manutenção do IPI incidente na aquisição dessas mercadorias; assim também, os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, no mercado nacional ou internacional, e destinados à revenda para a ZFM, uma vez considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial, nessas operações, não fruirão da manutenção do IPI pago na aquisição, que deverá ser estornado.

À vista dessa comparação resta indubitável que, segundo as características específicas dos contribuintes do imposto – os estabelecimentos equiparados a industriais –, não há qualquer tratamento menos favorecido ou discriminatório dos produtos estrangeiros em relação aos nacionais, atentatório do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) recepcionado pela Lei nº 313/48, como acusa o recorrente, pois confrontados contribuintes na mesma situação jurídica o tratamento dispensado é idêntico, independente da origem do produto comercializado.

Em síntese, ao produto importado pelo recorrente e remetido à ZFM, sob qualquer prisma da legislação do IPI, foi atribuído trato idêntico àquele conferido a produto nacional similar, assim como, ao próprio contribuinte, se comparado aos demais estabelecimentos comerciais equiparados a industriais.

Concernente à argumentação de cunho econômico apresentada, suposição de neutralidade da isenção perante a glosa do crédito de IPI, ainda que pertinente como tese de

defesa, não deflagra qualquer efeito jurídico em âmbito administrativo, dado o caráter vinculado da atividade administrativa na seara tributária, aí incluído o procedimento contencioso, não possuindo os julgadores a discricionariedade de aquilatar ou formar juízo axiológico sobre a legislação vigente ou mesmo sobre as razões políticas que a nortearam.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl