



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

Processo nº 11080.727828/2011-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.673 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2014
Matéria AI IPI
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

ANÁLISE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2

Ao CARF incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, sendo-lhe defeso afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegada inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula Carf nº 2).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DIREITO AO CREDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

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

INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.

Excetuando-se à regra, somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, por força do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.

Nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA Cervejas e refrigerantes são tributados uma única vez na saída do estabelecimento fabril, pelo que não geram direito a crédito, nem sofrem a incidência de IPI, se transferidas ou vendidas a outro estabelecimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir, do crédito lançado, o valor dos débitos relativos à revenda de bebidas, nos termos do voto do redator designado. Vencida a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó (relatora), quanto à exclusão dos débitos, e vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Jonathan Barros Vita, quanto (i) aos créditos oriundos de entradas de insumos isentos e (ii) quanto ao crédito de produtos utilizados para limpeza e assepsia. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor quanto à exclusão dos débitos.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva
Presidente

(assinado digitalmente)

Maria da Conceição Arnaldo Jacó
Relatora

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède
Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Jonathan Barros Vita.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1122 a 1141) apresentado em 18 de Janeiro de 2012, pela contribuinte AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA, CNPJ 02.808.708/0032-03, contra o Acórdão nº 11-35.852, proferido em 30 de Novembro de 2011 pela 3ª Turma da DRJ/POA (fls. 1100 a 1115), que, relativamente a auto de infração de IPI dos

períodos de Janeiro de 2007 a dezembro de 2009, julgou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa e dispositivo, a seguir reproduzidos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PROVA PERICIAL Prescinde-se de prova técnica se ela nada acrescenta na formação do juízo do julgador.

CRÉDITOS INDEVIDOS. GLOSA.

Inexiste direito a créditos do IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em operações isentas, exceto quando houver lei específica possibilitando o creditamento ficto.

INSUMOS QUE DÃO MARGEM A CREDITAMENTO DO IPI Não geram direito ao creditamento partes e peças de máquinas, óleos e lubrificantes, e produtos para assepsia e tratamento de água, bem como produtos intermediários e matérias-primas que não integrem o produto final e não sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas.

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA Cervejas e refrigerantes são tributados uma única vez na saída do estabelecimento fabril, pelo que não geram direito a crédito se transferidas ou vendidas a outro estabelecimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos, acordam os membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de perícia e julgar improcedente a impugnação para manter a exigência formalizada no Auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”.

A autuada industrializa e comercializa refrigerantes e cervejas, produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI (Tabela de Incidência do IPI). Concluiu o Fisco, conforme Termo de Constatação (fls. 489/494) e Termo de Encerramento Fiscal (fls. 597 a 608), que a empresa incorreu em 3 infrações, a saber:

1) Créditos indevidos de insumos isentos adquiridos na ZFM, dos seguintes fornecedores:

a) Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/0001-60, fornecedor de “kits” para fabricação de refrigerantes;

b) Arosuco Aromas e Sucos Ltda., CNPJ nº 03.134.910/0001-55, fornecedor de concentrados para refrigerantes;

c) Arosuco Aromas e Sucos Ltda., CNPJ nº 03.134.910/0002-36, fornecedor de rolhas metálicas;

d) Crown Tampas da Amazônia S/A, CNPJ nº 04.569.809/0001-90, fornecedor de rolhas e tampas plásticas e

e) Valfilm Amazônia Indústria e Comércio, CNPJ nº 03.071.894/0001-07, fornecedor de filmes plásticos.

2) Creditamento indevido referente à entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos:

a) partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos;

b) óleos e lubrificantes;

c) produtos utilizados para limpeza e assepsia;

d) outros produtos, como os utilizados para tratamento de água, que não integram o produto final, nem tem contato direto com o

produto em fabricação

3) créditos oriundos da entrada de refrigerantes e cervejas fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimentos de firmas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ 73.082.158/0049-76 e 73.082.158/0054-33, e Londrina Bebidas Ltda, CNPJ 02.125.403/0001-92 e 02.125.403/0005-16).

Para melhor compreensão, transcreve-se a seguir, para cada uma dessas infrações apontadas, parte do relatório do Acórdão nº 11-35.852, proferido em 30 de Novembro de 2011 pela 3ª Turma da DRJ/POA que destaca os fatos apurados e os procedimentos adotados pela fiscalização:

Créditos indevidos de insumos isentos adquiridos na ZFM

“Informa o agente fiscal que a impugnante escriturou créditos de IPI em relação às aquisições dos fornecedores acima discriminados, os quais deram saída, conforme notas fiscais, a produtos isentos com base no art. 69, II, do RIPI/2002, lançando, indevidamente, em seu Livro Registro de Apuração do IPI (LAUPI), no campo “Outros Créditos”, o IPI desses insumos com base na alíquota prevista na TIPI. Observa a fiscalização que até agosto de 2009 o contribuinte identificava todos os créditos oriundos de entradas de kits e concentrados para refrigerantes sob o título “Aquisição Mercadorias Oriunda da Amazônia Ocidental - Art. 175 Dec. 4.544/02”. De setembro a dezembro de 2009, o contribuinte passou a registrar sob o citado título apenas os créditos oriundos de concentrados de guaraná.

(...)

Consigna o Fisco que efetuou verificações necessárias para determinar se a falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores, acima discriminados, estava amparada na isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, que em tese dá direito a creditamento, ou se estava amparada somente na isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, que não dá direito a creditamento, intimando os referidos fornecedores para formar seu juízo.

Em relação à Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, nas notas fiscais de venda de kits de refrigerantes para a autuada consta que a saída se deu com a isenção prevista no art. 69, II, do RIPI/2002. Esta, intimada, declarou (fls. 390/391) que utilizou a matéria-prima corante caramelo na elaboração desses produtos. Ante tal afirmação, foi realizada diligência junto ao fabricante do corante, D.D. Williamson do Brasil Ltda, CNPJ 02.789.565/0001-25, localizada em Manaus/AM. Declarou a mesma (fls. 468/469), relativamente ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, que, em síntese, nesse interregno não havia disponibilidade de açúcar produzido na Amazônia Ocidental para uso industrial no fabrico do corante caramelo, razão pela qual comprava o mesmo da empresa Itamarati S/A, situada em Nova Olímpia – MT, anexando à sua missiva cópia de uma nota fiscal de compra dessa empresa para cada ano do período elencado (fls. 486/488). Nesse ponto aferiu o agente autuante que “os kits para refrigerante não foram elaborados com nenhuma matéria-prima agrícola ou extrativa produzida na Amazônia Ocidental”, pelo que, concluiu, “não faziam jus à isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002”.

Intimada a empresa Arosuco Aromas e Sucos Ltda (fls. 375/376), CNPJ nº 03.134.910/0001-55, fornecedor de concentrados para refrigerantes, a informar quais produtos saíram com a isenção do art. 69, II, e quais com o fulcro no art. 82, III, ambos do RIPI/2002, quando da venda para o estabelecimento da AMBEV objeto destes autos, informou (fl. 409) que, no período em questão (jan2007/dez2009), todas as saídas de todos concentrados de GUARANÁ para elaboração de refrigerantes (TIPI 2106.9010) destinadas ao estabelecimento da AMBEV filial Viamão/RS, “foram isentas do IPI nos termos do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002”, aduzindo que nesses produtos utiliza o extrato de guaraná como matéria-prima, industrializado pela AMBEV 02.808.708/0075-35, localizada na Av. Antártica, Maués, AM, anexando (fls. 410/411) cópia de 2 NF dessas aquisições. Contudo, em relação às saídas de todos os concentrados sabores LIMÃO, LARANJA, TÔNICA e UVA para elaboração de refrigerantes (TIPI 2106.9010) destinadas à empresa insurgente, “foram isentas do IPI nos termos do art. 69, inciso II, do RIPI/2002.”

Também intimada a prestar a mesma informação acerca do amparo legal para saída de seus produtos isentos, uma vez sem destaque do IPI em suas saídas para o estabelecimento autuado da AMBEV, a empresa Valfilm Amazônia Indústria e Comércio, CNPJ nº 03.071.894/0001-07 (fls. 387/388), informou, em

resumo, que até 14/09/2008, suas vendas para a AMBEV eram isentas com fulcro no art. 69, II, do RIPI/2002. A partir de então as saídas de seus produtos para a autuada passaram a ser com a isenção do art. 82, III, RIPI/2002, uma vez que, amparada pela Resolução SUFRAMA 154/2008 (fls. 436 e segs), seus produtos passaram a conter a matéria-prima óleo de dendê, óleo vegetal de origem regional. Igualmente intimados os fornecedores Arosuco - CNPJ 03.134.910/0002- 36 (fls. 378/379) e a empresa América Tampas da Amazônia, CNPJ 04.569.809/0001-90 (fls.381/382 - que entre 2007 e 2009, denominava-se Crown Tampas da Amazônia S.A.), declararam (fls. 417 e 422) que suas vendas para a fiscalizada se deram com fundamento no art. 69, II, do RIPI/2002. A última explicitou que “não se aplica a finalidade fabril da empresa produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, inclusive as de origem pecuária...”.

Em seqüência, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), lavrou o Termo de Constatação (fls. 489/494), em 28/06/2011, no qual descreve o resultado das diligências retro aludidas. No item 10.2 desse Termo, concluiu a fiscalização que os produtos fornecidos por Pepsi-Cola, Crown e pela filial de Arosuco, bem como as saídas de Valfilm ocorridas até 13/09/2009 e as saídas de concentrados que não tinham o sabor guaraná da matriz de Arosuco, faziam jus somente à isenção do art. 69, inciso II, do RIPI/2002.

Nesse mesmo Termo o Fisco solicitou que o contribuinte se manifestasse na hipótese de entender que algum desses produtos fariam jus à isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, ao que a defendente rearguiu (fls. 496/499), genericamente, nos seguintes termos (fl. 497), em relação aos itens 1 a 6 daquele:

A Fiscalizada adquire tais insumos industrializados na Zona Franca de Manaus, de fornecedores com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da...SUFRAMA, a partir deles elaborando mercadorias tributadas pelo imposto, pelo que, em todos os casos, faz jus aos créditos incentivados previstos pelo art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Pontua o AFRFB nesse Termo de Constatação, em seu item 3.3, o seguinte:

Observe-se que Ambev tem um acordo de longo prazo com a Pepsi, através do qual foram concedidos a Ambev direitos exclusivos para produzir, embalar e distribuir as marcas do portfólio da PepsiCo. Considerando-se a ligação existente entre as duas empresas, fica evidenciado que Pepsi-Cola não tem nenhum interesse ou vantagem em apresentar declarações de conteúdo desfavorável a Ambev.

No Termo de Encerramento (item 11.1), o agente-fiscal assinala o seguinte:

A própria Pepsi-Cola, cujas marcas são industrializadas e distribuídas no território nacional exclusivamente por Ambev, também afirmou em declarações apresentadas a esta fiscalização que o corante caramelo seria uma matéria-prima de origem vegetal regional.

Na realidade, conforme esclarecido no item 7 deste Termo, o corante caramelo é um produto industrializado, e não contém matéria-prima agrícola ou extrativa produzida na Amazônia Ocidental, tendo em vista que o fabricante empregou somente açúcar produzido no estado do Mato Grosso.

Os kits fornecidos por Pepsi faziam jus apenas à isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, enquadramento legal indicado nas notas do fornecedor e na declaração mencionada no item 11.2 deste Termo.

Por fim, quanto a essa infração, concluiu o Fisco:

São devidos, por falta de previsão legal, os créditos calculados em relação aos produtos fornecidos por Pepsi-Cola, Crown e pela filial de Arosuco, bem como os valores correspondentes a filmes plásticos que saíram de Valfilm até 13/09/2009 e a concentrados que não tinham o sabor guaraná recebidos da matriz de Arosuco.

Os dados das notas fiscais em questão constam de "Demonstrativo de Créditos Indevidos Oriundos da Entrada de Insumos Isentos" (fls. 500/520)"

Creditamento indevido referente à entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos

"Parte destes créditos constavam do LAIPI no campo "outros créditos", na rubrica "créditos de manutenção" ou "crédito material intermediário de produção". Informa o fiscal autuante (item 14 do Termo de Encerramento) que o contribuinte entregou listagem contendo todas notas fiscais que deram origem a tais créditos (fls. 40/177).

A fiscalização também apurou o aproveitamento indevido de créditos oriundos de bens que não se enquadram no conceito de insumos decorrente de notas fiscais que não constaram da listagem entregue pela empresa, não fazendo parte dos valores registrados no campo "outros créditos" do LAIPI. Tais créditos foram escriturados nos CFOP 1.101, 2.101 e 3.101 (compras para industrialização). Constatou o Fisco (item 15 do Termo de Encerramento)

"a existência de valores correspondentes a aquisições de: a) partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos; b) óleos e lubrificantes; c) produtos utilizados para limpeza e assepsia; d) outros produtos, como os utilizados para tratamento de água, que não integram o produto final, nem tem contato direto com o produto em fabricação", concluindo que esses bens não geram direito a crédito.

No item 10.3 do Termo de Constatação, a fiscalização solicitou ao contribuinte que se manifestasse na hipótese de discordar da descrição e identificação apresentada por esta fiscalização para os bens que geraram créditos do IPI, ao que o contribuinte replicou (fl. 498) no sentido que tais materiais integram, e/ou são consumidos e/ou desgastados no processo produtivo das mercadorias fabricadas, e que os referidos créditos foram tomados com base no art. 164, inciso I, do RIPI/2002. No Anexo I de sua resposta (fl. 499), o contribuinte procurou demonstrar que os bens objeto do item 15 deste Termo (compras escrituradas nos CFOP 1.101, 2.101 ou 3.101) foram utilizados na produção do estabelecimento e que têm consumo imediato ou se desgastam em menos de 1 ano. Contudo, essa assertiva não convenceu o agente fiscal, que assim se manifestou sobre o ponto:

De acordo com a legislação do IPI, além das matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem, geram o direito ao crédito os bens que: a) não sejam partes nem peças de máquinas e equipamentos, nem produtos empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, inclusive óleos e lubrificantes; b) sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização.

Em face do exposto, esses créditos foram glosados. Os dados das notas fiscais referentes a entradas dos bens objeto do item 15 do Termo de Encerramento constam de “Demonstrativo de Créditos Indevidos Oriundos da Entrada de Outros Bens - Valores consignados nos CFOP 1.101, 2.101 ou 3.101” (fls. 500/520), informa a fiscalização.

Os somatórios dos valores consignados no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do IPI, conforme listagem fornecida pelo contribuinte, estão relacionados na fl. 521.”

Créditos oriundos da entrada de refrigerantes e cervejas fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimentos de firmas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ 73.082.158/0049-76 e 73.082.158/0054-33, e Londrina Bebidas Ltda, CNPJ 02.125.403/0001-92 e 02.125.403/0005-16).

“Informa o Termo de Encerramento que a fiscalizada se creditou do IPI destacado nas notas fiscais relativas a essas entradas e, posteriormente, deu saída a essas ‘bebidas por meio de notas fiscais de vendas destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado, ou através de notas fiscais de transferências para outras filiais em que foi utilizada suspensão do imposto’, anotando que tais bebidas não foram industrializadas sob encomenda.

Articula a fiscalização, que até 31/12/2008 refrigerantes e cervejas estavam submetidos ao regime de tributação da Lei nº 7.798/89, ou seja, os produtos eram tributados por unidade de acordo com os valores constantes da tabela de valores da Nota Complementar NC (22-2), sendo que, nos termos do artigo 4º daquela Lei, com redação dada pelo artigo 33 da Medida Provisória 2.158-33/2001, consolidada no artigo 143 do RIPI/2002, o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial, com a ressalva de que quando a industrialização fosse por encomenda, o imposto incidia na saída do produto do estabelecimento industrializador e na saída do estabelecimento encomendante. Entretanto, a partir de 01/01/2009 o IPI das cervejas e dos refrigerantes passou a ser exigido na forma dos artigos 58-B a 58-U da Lei nº 10.833/2003, regulamentados pelo Decreto nº 6.708/2008, podendo os contribuintes optarem pelo regime geral, em que as alíquotas da TIPI são aplicadas sobre o valor tributável dos produtos, ou pelo regime especial.

Após registrar a fiscalização que a impugnante optou pelo regime especial, que é similar ao regime da Lei 7.798/89, no qual o valor do IPI a ser recolhido para as bebidas é calculado por litro, discriminado por tipo do produto e marca comercial, concluiu que não há base legal a sustentar o aproveitamento dos créditos oriundos das aquisições de cervejas e refrigerantes, eis que a legislação determina que o IPI deve incidir somente uma vez, não tendo direito a se aproveitar de créditos na entrada de bebidas, pelo que os glosou”.

No quadro a que se refere o item 24 do Termo de Encerramento (fl. 605/606), o AFRFB consolidou os valores totais dos créditos glosados e reconstituiu a escrita, apurando os saldos a pagar ora sob cobrança (fls. 580/582), acrescido dos encargos moratórios e multa de ofício de 75%.

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

Créditos indevidos de insumos isentos adquiridos na ZFM

“...entende a defendente, em suma, que ambas as isenções, quer a que alude o art. 82, III quer a que se refere o art. 69, II, dão direito a creditamento, “já que o crédito de IPI escriturado pela Impugnante decorre da interpretação conjunta dos artigos 3º, III, 151, I, 153, § 3º, II, e 170, VII, da Constituição Federal”. Refere-se ao julgamento do RE 566.819, no qual entendeu o STF pela impossibilidade do creditamento em relação às entradas isentas, com alíquotas zero e não tributadas (NT), concluindo que tal entendimento não se aplicaria ao caso vertente sob o fundamento de que não diz o mesmo respeito ao crédito decorrente das entradas sujeitas a isenções decorrentes de incentivos fiscais regionais, “como é o caso daquelas oriundas de aquisições de estabelecimentos industriais localizados na Zona Franca de Manaus.”

E conclui sobre tal ponto o seguinte:

...negar o direito ao crédito decorrente de uma aquisição isenta de IPI oriunda de uma região incentivada significa anular os efeitos dessa mesma isenção, extirpando a lógica econômica que determinou a decisão política de instituição do benefício.

A frustração do caráter não-cumulativo do tributo pela negativa do direito ao crédito nas aquisições isentas oriundas da ZFM, retira dessas quaisquer vantagens em relação a aquisição tributadas dos mesmos insumos, oriundas das demais regiões não incentivadas.

....

Pelo exposto, é inquestionável que a Impugnante tem direito aos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos sujeitos à isenção de que trata o art. 69, II, do RIPI/2002, o que afirma a improcedência da glosa levada a efeito pelo Auto de Infração aqui impugnado.

Contudo, em relação ao kit adquirido da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., afirma a empresa que “o crédito também decorre do art. 82, III, e 175 do RIPI/2002, já que se trata de produto produzido a partir de insumo (corante caramelo) com matéria prima vegetal da Amazônia Ocidental.” Faz referência à afirmação da Pepsi no sentido de que o concentrado a ela destinado faz jus à isenção do art. 82, III, do RIPI/2002, por utilizar insumo de extração vegetal da Amazônia Ocidental (corante amarelo). Entretanto, com base na declaração da DD Williamson, a qual assevera acerca da inexistência matéria prima na Amazônia Ocidental ao tempo dos períodos autuados, argúi “que não pode ser imputada à Impugnante ou a seus fornecedores, por tratar-se de circunstância completamente alheia a vontade desses, como de conhecimento da própria SUFRAMA”, concluindo que “simplesmente tomou o crédito de acordo com a isenção de seu fornecedor, que, nesse específico caso, é o do art. 82, III, do RIPI/2002”, finalizando “que está buscando junto à SUFRAMA documento formal acerca da situação da indisponibilidade do insumo extrativo na Amazônia Ocidental ao tempo dos períodos fiscalizados...”.

Creditamento indevido referente à entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos

“...entende equivocada a interpretação dada pelo Fisco. Discorre sobre o alcance do artigo 164, I, do RIPI/2002, para, combinando-o com o art. 519, II, do mesmo Regulamento, concluir que a legislação assegura direito ao crédito do IPI sobre os insumos consumidos “em decorrência do processo de industrialização”, estando “autorizada a creditar-se em relação a todos os produtos modificados ou consumidos na industrialização, mesmo aqueles que não integrassem o produto final”. Reporta-se ao que chama de Laudo Técnico por ela apresentado (fl. 499), onde, registra, está “descrito o seu

processo produtivo e evidenciado, ...o patente e integral desgaste/consumo sofrido pelos produtos em questão, bem como a imprescindibilidade dos mesmos no processo produtivo.” Entende que o Parecer referido pela fiscalização, o PN CST 65/79, inova em relação à legislação ao afirmar que o insumo tenha contato direto com o produto em fabricação, uma vez que o RIPI, continua a defendente, exige “é que esse bem tenha uma aplicação tal na produção, que, sem ele, a mercadoria final não pudesse ser produzida”, colacionando escólio jurisprudencial nesse sentido. Pede produção de prova pericial no sentido “de demonstrar que os bens cujos créditos foram glosados, são desgastados ou consumidos nas suas atividades produtivas”, formulando o quesito de fl. 643, que leio em Sessão, e apontando como perito o Sr. Gilberto Gonçalves da Rocha, seu funcionário.”

Créditos oriundos da entrada de refrigerantes e cervejas fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimentos de firmas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ 73.082.158/0049-76 e 73.082.158/0054-33, e Londrina Bebidas Ltda, CNPJ 02.125.403/0001-92 e 02.125.403/0005-16).

“alega que embora tenha se creditado na entradas dessas mercadorias, as mesmas foram tributadas em sua saída ante à “impossibilidade material de segregar os produtos entre aqueles fabricados ou exclusivamente comercializados pelo estabelecimento que dá saída da bebida”, mas que ao assim proceder eliminou qualquer prejuízo à Fazenda que não decorrente de uma suposta postergação no recolhimento do imposto. Considera que, “ao anular-se, pelo encontro de contas entre débitos e créditos acima descrito, o efeito fiscal da operação no estabelecimento comerciante, preserva-se integralmente os efeitos econômicos almejados pelo sistema monofásico da tributação das bebidas estipulado nas Leis 7.798/89 e 10.833/2003”.

Discorre que poderia ter havido postergação de pagamento de imposto, mas não inadimplência, pelo que, infere, não poderia ser a cobrança acrescida de multa de ofício e sim a de mora.”

No recurso Voluntário, a contribuinte reprisou os argumentos da peça impugnatória, defendendo o direito ao crédito de IPI no caso de insumos isentos e procedentes da Zona Franca de Manaus - ZFM e relativos a peças e materiais de manutenção, enfatizando que a isenção dos insumos adquiridos da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda deu-se pela aplicação dos arts. 82, III e 175 do RIPI/02, segundo os seguintes itens e sub-itens:

1. ilegitimidade da glosa dos créditos dos insumos originários da ZFM

1.1.Reconhecimento do direito ao crédito em relação aos insumos que o fornecedor e a SUFRAMA atestam serem produzidos a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica;

1.2.Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-los

como as isenções aplicáveis às demais unidades industriais em outras regiões;

- 2 Ilegitimidade da glosa dos créditos sobre a aquisição dos bens utilizados na produção.
- 3 Descabimento da cobrança do IPI a partir da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.

Ao final, formula o seu pedido, requerendo que seja reformada a decisão de 1ª instância, cancelando a autuação.

Em conformidade com o Regimento, este processo foi a mim distribuído e, em 24 de abril de 2013 foi submetido à julgamento desta turma que decidiu, por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3302-000.297, em sobrestar o julgamento do recurso voluntário, tendo em vista a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891/SP e as decisões de sobrestamento proferidas pelo o Ministro Marco Aurélio nos Recursos Extraordinários (RE) 596.614, 593.615, 587.502, 585.663, que se referiram ao idêntico caso daquele contido no RE 592.891/SP, o qual, também, coincide com uma das matérias deste processo, qual seja o direito de creditamento de IPI nos caso de aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, em face do que determinava, à época, a regra do §1º do art. 62-A do Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, alterada pela Portaria MF n. 586, de 2010.

Suspenso o sobrestamento, na forma regimental, o processo foi a mim redistribuído.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de validade, devendo, pois, ser conhecido.

DO LITÍGIO

Conforme se verifica do relatório, as matérias ora sob litígio contra o lançamento do Crédito Tributário de IPI, período de 01/01/2007 a 31/12/2009, referem-se ao direito de creditamento:

1-De insumos isentos adquiridos na ZFM, dos seguintes fornecedores:

a) *PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/000160, fornecedor de “kits” para fabricação de refrigerantes;*

b) *Arosuco Aromas e Sucos Ltda., CNPJ nº 03.134.910/000155, fornecedor de concentrados para refrigerantes;*

c) Arosuco Aromas e Sucos Ltda., CNPJ nº 03.134.910/000236, fornecedor de rolhas metálicas;

d) Crown Tampas da Amazônia S/A, CNPJ nº 04.569.809/000190, fornecedor de rolhas e tampas plásticas e

e) Valfilm Amazônia Indústria e Comércio, CNPJ nº 03.071.894/000107, fornecedor de filmes plásticos.

2 Na entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos;

3 Na entrada de refrigerantes e cervejas fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimentos de firmas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ 73.082.158/004976 e 73.082.158/005433, e Londrina Bebidas Ltda, CNPJ 02.125.403/000192 e 02.125.403/000516).

DO SOBRESTAMENTO

Verifica-se que a matéria sobre o direito, ou não, de creditamento ficto de IPI nas aquisições de insumos isentos adquiridos da ZFM, uma das questões discutida nos presentes autos, encontra-se submetida ao rito da Repercussão Geral na Suprema Corte (RE 592891, Relator(a): Min. Ellen Gracie, julgado em 16/08/2010, Tema 322) e que há recursos extraordinários sobrestados, aguardando a decisão do acórdão em repercussão geral.

Não obstante, de antemão, registre-se a recente alteração do Regimento Interno do CARF, ocorrida por meio da Portaria nº 545, de 18 de novembro de 2013 que em seu art 1º revoga os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, afastando, assim, a figura do sobrestamento neste colegiado.

Desta forma, cumpre registrar, nos termos da alteração do regimento do CARF acima mencionada, que a pendência de julgamento de igual matéria pelo Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, não mais implica direito ao sobrestamento de recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF.

Assim sendo, o presente processo, que já se encontrava com o julgamento do recurso voluntário sobrestado, conforme acima relatado, foi a mim redistribuído. Portanto, o presente litígio deve ser submetido à análise desta turma de julgamento.

Cabe esclarecer que as normas do Processo Administrativo Fiscal e do Regimento Interno do Carf - RICARF (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009), consubstanciadas nas disposições do art. 59 do Decreto nº 7.574, de 2011, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 62 e 62-A do Ricarf e Súmula Carf nº 2, vedam ao Carf a possibilidade de, originalmente, reconhecer a inconstitucionalidade de lei ou decreto com o fim de afastar a aplicação da norma ao caso concreto e determinam que, no caso de existir decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, aplica-se o entendimento do Tribunal.

Não obstante a existência de RE 592891, cujo litígio refere-se à direito de crédito de insumos isentos adquiridos da ZFM, submetido ao regime de repercussão geral, tal ainda não foi julgado, conforme se verá adiante na referência à jurisprudência do STF.

Ultrapassada as questões antecedentes, passa-se para a análise de mérito das questões, ora sob litígio.

DO MÉRITO

Dos insumos isentos adquiridos na ZFM, do fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/0001-60, fornecedor de “kits” para fabricação de refrigerantes

Relativamente às aquisições dos insumos originados da PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/000160, fornecedor de “kits” para fabricação de refrigerantes, consta litígio acerca do fundamento legal da isenção daqueles insumos, se art. 69, II, do RIPI/2002 (como atesta a fiscalização e DRJ), ou se arts. 82, III e 175 do RIPI/02 (como afirma a recorrente).

Segundo consta dos autos, o insumo adquirido pela AMBEV à PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda é o concentrado para bebidas não alcoólicas.

As notas fiscais emitidas pela PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda para a Ambev (amostragem às e-fls 35 a 37) relativamente ao período fiscalizado atestam que a isenção dos produtos baseia-se na regra do art. 69, II, do Decreto 4544/2002 (RIPI/2002).

A fiscalização efetuou diligência no sentido de identificar qual a base legal da isenção e detecta ser realmente a regra do art. 69, II, do Decreto 4544/2002 (RIPI/2002), consoante se demonstra a seguir.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, MPF nº 1010100.2011-00142-5 (e-fls 384/385 e 390/408), em 16 de fevereiro de 2011, o fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/0001-60 informa que a Matéria Prima por ela utilizada na composição dos produtos é "corante caramelo", que os benefícios fiscais no âmbito do IPI por ela usufruídos estão embasados na Resolução SUFRAMA nº 356, de 17.12.2002 e confirma que a isenção do IPI, exatamente como estão indicadas nas notas fiscais emitidas no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, tem fundamento nos art. 69, inciso II, e art. 82, inciso II do Decreto nº 4.544, de 26.12.2002 (RIPI/2002).

Igualmente, em resposta firmada em 14 de março de 2011 ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, pela segunda vez, o fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, CNPJ 02.726.752/0001-60 (e-fls 407) reafirma que a isenção de seus produtos, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, deus-e com base na regra do art. 69, II, do Decreto 4544/2002 (RIPI/2002).

A fiscalização ainda anexa a Intimação da DRF REC para a PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda e resposta à respectiva intimação (documentos integrantes do processo digital nº 10480.721144/2010-81) que corroboram com a informação de que, no período fiscalizado, a base legal da isenção dos produtos saídos daquela empresa deram-se com fulcro no art. 69, II, do Decreto 4544/2002 (RIPI/2002). Convém ressaltar que não se trata de prova emprestada, haja vista que a fiscalização foi cuidadosa em sua auditoria, tendo ela própria intimado o referido fornecedor. Pode-se entender que a anexação de tais documentos o foram feitos para reforçar a constatação.

Por outro lado, constata-se que a Resolução Suframa nº 356, de 17 de dezembro de 2001 (e-fls 405 e 406), aprovou o projeto industrial de atualização da empresa PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda, para o gozo dos incentivos fiscais previstos, tanto nos arts. 6º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (equivalente ao art. 69, II do RIPI/2002), quanto no art. 6º do Decreto-lei 1435, de 16 de dezembro de 1975 (equivalente ao art. 82, III e 175 do RIPI/02), in verbis:

“Art.º Iº APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 130/2002-SPR/DEPRO/COAPf, para produção de CONCENTRADO, BASE E EDULCORANTE PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, Art. 6º do Decreto-lei 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.”

Referida Resolução determina como condição de usufruto do incentivo previsto no art. 6º do Decreto-lei 1435, de 16 de dezembro de 1975 que a empresa efetivamente utilize matéria prima regional na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado.

Portanto, estando aprovados para o fornecedor ambos os incentivos fiscais (tanto nos arts. 6º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (equivalente ao art. 69, II do RIPI/2002), quanto no art. 6º do Decreto-lei 1435, de 16 de dezembro de 1975 (equivalente ao art. 82, III e 175 do RIPI/02)), caberia a ela, em cada caso concreto, identificar e informar nas respectivas notas fiscais das operações qual o incentivo fiscal por ela utilizado.

Assim, ela o fez, identificando e informando nas notas fiscais o incentivo baseado no art. 69, II do RIPI/2002. Veja-se que tal informação foi confirmada pela fornecedora por duas vezes, no curso da diligência realizada.

O “corante caramelo”, matéria prima utilizada pela PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda foi adquirido da empresa D.D. Williamson do Brasil Ltda, CNPJ 02.789.565/0001-25, localizada em Manaus/AM e não é matéria-prima de origem vegetal regional. Trata-se, na realidade, de um produto industrializado.

Em face de tal constatação, a fiscalização, dando prosseguimento à diligência, intimou a empresa D.D. Williamson do Brasil Ltda (Termo de Intimação de e-fls 465 e 466) a prestar informações sobre o processo de industrialização do corante caramelo e a identificar os insumos utilizados, informando sobre a matéria prima regional, da Amazônia ocidental, utilizado no período fiscalizado.

Em resposta à tal intimação, declarou a mesma (e-fls.468/469), relativamente ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, que, em síntese, nesse interregno não havia disponibilidade de açúcar produzido na Amazônia Ocidental para uso industrial no fabrico do corante caramelo, razão pela qual comprava o mesmo da empresa Itamarati S/A, situada em Nova Olímpia – MT, anexando como amostragem cópia de uma nota fiscal de compra dessa empresa para cada ano do período elencado (fls. 486/488).

A decisão recorrida efetua destaque para a resposta da empresa D.D.Williamson do Brasil Ltda. (CNPJ 02.789.565/0001- 25). que, por ser oportuno, transcreve-se a seguir:

“Ademais, dívida não resta que o referido corante caramelo, insumo utilizado pela Pepsi-Cola para produzir os kits de refrigerantes vendidos à autuada, era comprado por aquela junto à empresa D.D.Williamson do Brasil Ltda. (CNPJ 02.789.565/0001- 25). Assim se manifestou esta empresa (fl. 468) em resposta à intimação do Fisco:

‘Com referência ao açúcar utilizado como matéria-prima na fabricação do corante caramelo, informo que no referido período - janeiro de 2007 a dezembro de 2009 - não havia disponibilidade de açúcar elaborado na Amazônia Ocidental para uso industrial. A SUFRAMA é conhecedora dessa situação em particular, de longa data, tendo ocorrido reunião para discutir sobre o assunto. Informo também, que no período em referência, utilizamos o açúcar produzido pela Usina Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70, situado em Nova Olímpia - MT. Para tanto, anexamos a esta, cópia de uma Nota Fiscal para cada ano entre 2007 e 2009. (fls. 486/488)’

A DDWilliamson também descreveu (fl. 469), resumidamente, o processo de obtenção do corante caramelo:

‘a. Processo de hidrólise - que ocorre através da inversão da sacarose onde são utilizados como matérias-primas o açúcar cristal, água e catalisador ácido. O produto resultante é o açúcar hidrolisado.

b. Processo de manufatura do corante caramelo - que ocorre em reatores, através do processo de caramelização utilizando o açúcar hidrolisado da etapa anterior acrescido de água, sal de amônio e solução alcalina. O produto final (corante caramelo) é armazenado em tanques até o momento do envio para o cliente. Importante salientar que durante todo esse processo existe o acompanhamento de técnicos de laboratório, coletando e analisando todos os parâmetros de qualidade’.”

Ressalte-se que a terceira resposta do fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda ao mesmo Termo de Intimação antes já respondida, contrariamente às informações antes prestadas, informa que a isenção deu-se com base no art. 82, III do RIPI/2002. Entretanto, tal informação prestada em 14 de março de 2011 (e-fl 408) encontra-se desprovida de comprovação, haja vista que as notas fiscais identificam, consoante já ressaltado, a isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, em face de que o insumo por ele, fornecedor, utilizado, o “corante caramelo”, é um produto industrializado, bem como a constatação de que na produção do “corante caramelo” não foi utilizada nenhuma matéria prima da Amazônia Ocidental, requisito essencial para o uso do benefício previsto no art. 82, III do RIPI/2002.

Diante das circunstâncias ressaltadas, mostra-se infundada a alegação da recorrente de que a apropriação dos créditos referentes aos insumos adquiridos do fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda deu-se com base no art. art. 82, III do RIPI/2002, posto que, em suas palavras, comprova-se com o ato expedido pela SUFRAMA e pela declaração do referido fornecedor no sentido de que teria utilizado insumos da região amazônica para fabricar os xaropes comercializados.

Portanto, ao contrário do alegado, encontra-se devidamente provado nos autos que, relativamente ao período fiscalizado, “os kits para refrigerante” adquiridos do fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda não foram elaborados com matéria-prima

agrícola ou extrativa produzida na Amazônia Ocidental, de modo que tais produtos não faziam jus à isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002.

Os kits fornecidos fornecedor PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda faziam jus apenas à isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, enquadramento legal indicado nas notas do fornecedor e nas declarações mencionadas.

Diante dessa conclusão, resta analisar se a contribuinte poderia creditar-se do IPI na aquisição de insumos isentos, cuja isenção referia-se ao benefício fiscal previsto no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, o que se faz a seguir, na análise referente aos demais fornecedores mencionados na autuação.

Dos Créditos indevidos de insumos isentos adquiridos na ZFM, que não se enquadravam nos critérios do art. 82, III, do RIPI/2002, tendo em vista o princípio da não cumulatividade.

É inconteste que nas vendas dos insumos adquiridos dos demais fornecedores mencionados para o estabelecimento autuado da AMBEV, as isenções de tais insumos deram-se com fulcro no art. 69, II, do RIPI/2002, fato esse não controvertido pela recorrente, cujo direito ao crédito dar-se-ia, na concepção da recorrente, com base no princípio da não cumulatividade.

Parte-se para a análise desse princípio.

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Os princípios da não cumulatividade e o da seletividade do IPI foram introduzidos no arcabouço constitucional por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965 e permanecem na Constituição Federal (CF) de 1988, que não trouxe alterações no tocante aos princípios em questão:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...).”

O Código Tributário Nacional, sobre o princípio da não cumulatividade, estabelece a regra a ser observada por lei específica, no sentido de que o direito ao crédito do IPI resulte do imposto pago pelo adquirente quando da entrada dos produtos em seu estabelecimento, in verbis:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, **dispondo a lei** de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e **o pago relativamente aos produtos nele entrados.**”*

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.” (grifou-se)

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

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

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

O Regulamento do IPI - RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), por sua vez, em seu art. 163 (equivalente ao art. 225 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI (RIPI/2010)) estabeleceu:

“CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção I

Disposições Preliminares

Não-Cumulatividade do Imposto

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

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

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.”

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

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

“Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

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

(...);

~~§ 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal~~

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

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

Daí é que, o Regulamento de IPI de 2002, em seu art. 175, estabeleceu o benefício de creditamento ficto de IPI, como se devido fosse, nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus, apenas quando da ocorrência de isenção prevista no inciso III do art. 82 do RIPI/2002. Vejamos:

“Art. 82. São isentos do imposto:

III- os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34)”. (Grifei)

“Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão 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 (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 62, § 12). (Grifei)

Portanto, convém ressaltar que o direito ao creditamento de insumos isentos adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental não é absoluto. A possibilidade de creditamento ficto de IPI quando da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus fica restrita aos casos de a isenção ocorrer com base no inciso III do art. 82, e desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto, por ser esta uma situação específica e única sobre a qual há norma legal especificando a sua previsão e requisitos para a sua utilização.

O fato de os produtos serem vendidos por fornecedores situados na ZFM com a isenção do artigo 69, II, do RIPI/2002 não garante aos adquirentes dos mesmos, que os utilizam como insumos de sua produção, a escrituração de crédito de IPI incentivado, em face de inexistência de dispositivo que ampare tal crédito.

No caso em questão, é inconteste que nas vendas dos insumos efetuadas pelos fornecedores situados na ZFM mencionados na autuação, para o estabelecimento autuado da AMBEV, as isenções de tais insumos deram-se com fulcro no art. 69, II, do RIPI/2002, fato esse não controvertido pela recorrente, cujo direito ao crédito dar-se-ia, na concepção da recorrente, com base no princípio da não cumulatividade.

Não resta dúvida que, não se tratando do caso de crédito ficto previsto no art. 175 do RIPI/2002, a única forma de creditamento de IPI seria, então, pela sistemática da não cumulatividade. Mas, esta, em regra geral, ao contrário do entendimento defendido pela recorrente, só se opera nos casos de aquisição de insumos onerados pelo o imposto, consoante demonstrado acima .

Na direção supra destacada caminha a jurisprudência mais recente do plenário do STF, conforme demonstra-se a seguir.

DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Inicialmente, mister se faz necessário ressaltar que a questão atinente ao direito de creditamento de IPI nas aquisições de insumos desonerados, seja qual for a modalidade (isenção, alíquota zero e não tributação) já foi muitas vezes enfrentadas pelo o Supremo Tribunal Federal em diversos recursos extraordinários impetrados antes da regulação da sistemática de repercussão geral, cujas decisões são válidas “*inter partes*”.

Pois bem, nesta questão de creditamento de IPI quando de aquisições de insumos desonerados, a orientação do Pretório Excelso, embora em outrora tenha sido antagônica, consoante destacou a recorrente, agora, hodiernamente, segue plasmando no sentido de que a mencionada utilização de créditos afronta o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal. Isso porque, nos termos da fundamentação da nova jurisprudência, a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão expressa da própria Carta Magna, tributo devido e já recolhido e, nos casos de isenção, alíquota zero e não-tributação, não há parâmetro normativo para se definir a quantia a compensar, consoante se observa dos votos já proferidos nos RE 353.657/PR e 370.682-9/SC. Vejamos a seguir, na ordem dos julgamentos:

1) RE 212.484-12/RS, com trânsito em julgado em 10/dez/1998

De início, registra-se que o RE 212.484-12/RS interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual autorizou contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, não obstante tratar-se de questão atinente ao crédito aproveitado pela compra de insumo isento (xarope) oriundo da Zona Franca de Manaus para produção de Coca-Cola, verifica-se que toda a discussão e decisão adotada pelo o plenário do STF foi em cima do princípio da não-cumulatividade e não sobre o direito ao creditamento com base em lei específica sobre os insumos adquiridos da ZFM.

Os Ministros do STJ, em sessão plenária, por maioria de votos, nos termos do voto do redator do RE 212.484-12/RS, Min. Nelson Jobim, decidiram em não conhecer do Recurso Extraordinário, segundo a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (Art. 153, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre o valor de insumos adquiridos sobre o regime de isenção.

Recurso não conhecido.”

Naquela ocasião, o Ministro Marco Aurélio acompanhou o voto do redator.

Deu-se o trânsito em julgado em 10/dez/1998.

Pois bem, o RE 212.484-12 não se submeteu à sistemática da Repercussão Geral por ser anterior à regulação dessa sistemática e tinha validade “inter partes”. Mas, por trazer em seu bojo discussão de grande interesse dos contribuintes, tornou-se paradigma e foi base de muitos votos do CARF favoráveis ao creditamento de IPI quando da aquisição de insumos isentos.

Registre-se, contudo, que o entendimento do direito ao creditamento do crédito objetivo na aquisição do insumo isento ali proferido foi modificado pelo o STF, consoante se demonstra a seguir.

2) RE 353.657/PR - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - DJ 07/03/2008, com trânsito em julgado em 19.10.2010.

Pela consulta ao sítio do STF, verifica-se que a maioria dos Ministros que compunham à época o Eg. STF acompanhou o entendimento do Min. Marco Aurélio no RE 353.657-5/PR para dizer o que é o princípio da não-cumulatividade. Na ocasião o Ministro relator disse que a aquisição de insumos desonerados (seja por isenção, incidência da alíquota zero ou não tributação) não dá margem a creditamento de IPI para o adquirente.

Referido Ministro evoluiu em seu posicionamento sobre a questão, reformando o seu entendimento anterior, consoante o próprio esclarece no voto do RE 353657/PR, de sua relatoria, *in verbis*:

*“Admito haver votado, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, acompanhando o relator. A reflexão sobre o tema **levou-me a formar convencimento diverso**, afetando este extraordinário ao Colegiado, e, então, **cumpre-me, como cumpre a todo e qualquer juiz, evoluir, reconhecida razão à tese inicialmente rechaçada**. Digo mesmo que, a prevalecer a conclusão a que chegou o Colegiado nesses recursos extraordinários, ter-se-á o esvaziamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos últimos anos, com passivo da União conflitante com o Diploma da República (...)”. (negritei)*

Transcreve-se, a seguir, ementa e decisão proferidos no RE 353.657/PR.

RE 353657 / PR - PARANÁ

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 25/06/2007

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

“Ementa IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.”

Decisão

“Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Na

seqüência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.06.2007.”

Assim manifesta-se o relator, Ministro Marco Aurélio no voto do 353.657-5/PR, no que foi acompanhado pela maioria dos ministros:

"Verifica-se que em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso – e em vista do conteúdo pedagógico do texto regeedor, artigo 153, §3º, inciso II -, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero, em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser 'x', em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única. Em outras palavras, essa compensação, realizada via o creditamento, pressupõe, como assentado na Carta Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexistente parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada. Se o recolhimento anterior do tributo se fez à base de certo percentual, o resultado da incidência deste - dada a operação efetuada com alíquota definida de forma específica e a realização que se lhe mostrou própria - é que há de ser compensado, e não o relativo à alíquota final cuja destinação é outra.

Não fosse a clareza do texto, a necessidade de os preceitos maiores serem interpretados de maneira integrativa, teleológica e sistemática, atente-se para as incongruências em face da ilação de que cabe o creditamento em se tratando de não-tributação ou de alíquota zero. De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não tributação, ela inexistente e, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor.

Determinado benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num plus, tomando aquele que, pelo Diploma Maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado.

A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do "montante cobrado nas anteriores", diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência. Mais do que isso, a óptica até aqui prevalecente - em que pese à veemência contrária da voz isolada do ministro Ilmar Galvão, afetando inclusive, por ponderação dos integrantes da 1ª Turma, não obstante o julgamento ocorrido e o escorre verificado, outro processo, a versar a matéria, ao Pleno - colide frontalmente e de modo pernicioso ao extremo, revertendo valores - fala-se em esqueleto de bilhões de reais - com característica do tributo, ou seja, a seletividade.

Vale dizer que, tanto mais supérfluo o produto final, quando se impõe alíquota de grandeza superior, maior será o valor objeto de compensação.

Raciocine-se com o que ocorrerá em relação a certos insumos que servem para fabricação de produtos tidos como essenciais e outros como supérfluos, a exemplo do que se verifica no campo dos cosméticos e dos remédios. Se o produto final for de natureza enquadrável no primeiro, haverá o creditamento em quantia maior (...)"

O Acórdão foi embargado. Os embargos foram rejeitados, consoante se demonstra a seguir:

RE 353.657 ED / PR - PARANÁ

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 23/06/2010

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

"Ementa EMBARGOS DECLARATÓRIOS - INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. Uma vez inexistentes os vícios articulados, incumbe o desprovemento dos declaratórios e, ganhando eles contornos de medida a projetar no tempo, simplesmente a projetar no tempo, o desfecho do conflito de interesses, hão de ser tidos como protelatórios, impondo-se a multa respectiva.

Decisão O Tribunal, por unanimidade, e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, justificadamente o Senhor Ministro Eros Grau e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie.

Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso.

Plenário, 23.06.2010.”

O RE 353657/PR não se submeteu à sistemática da Repercussão Geral.

Deu-se o trânsito em julgado em 19.10.2010.

3) RE 370.682-9/SC – DJ 19/12/2007, com trânsito em julgado em 16/fev/2011.

Neste, os precedentes que julgaram em sentido contrário à nova jurisprudência foram citados e a matéria foi reexaminada.

Acrescente-se que o redator, Min. Gilmar Mendes, em seu voto, efetua a ressalva de ser o IPI um tributo indireto, onde o ônus do imposto é totalmente repassado ao adquirente final do produto fabricado, não sendo o industrial que, a final, responde pela incidência, não havendo razão para o crédito pretendido, sob pena de, acolhida a pretensão, ocorrer enriquecimento sem causa.

Não obstante a fundamentação do redator referir à qualquer tipo de desoneração, o redator ainda ressalva que, em face de o RE 370.682-9/SC ter impugnado o Acórdão apenas no que tange à matéria-prima adquirida sob os regimes da alíquota zero e da não tributação, o mesmo é conhecido para o fim de reformar a decisão impugnada apenas na parte em que reconheceu o direito a crédito presumido nas referidas hipóteses.

RE 370682 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Origem: SC - SANTA CATARINA

Relator: MIN. ILMAR GALVÃO

Redator para acórdão: MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) UNIÃO

“EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Na seqüência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, venceu o Senhor

Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Lavrará o acórdão o Senhor Ministro Gilmar Mendes, primeiro a votar após o Relator, Ministro Ilmar Galvão. Plenário, 25.06.2007”

O Acórdão foi embargado. Os embargos foram rejeitados, consoante se demonstra a seguir:

RE 370.682 ED / SC - SANTA CATARINA

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 06/10/2010

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

“Ementa Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Não há direito a crédito presumido de IPI em relação a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis. 3. Ausência de contradição, obscuridade ou omissão da decisão recorrida. 4. Tese que objetiva a concessão de efeitos infringentes para simples rediscussão da matéria. Inviabilidade. Precedentes. 5. Embargos de declaração rejeitados.”(grifei)

“Decisão O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Plenário, 06.10.2010.”

Igualmente, o RE 370.682-9/SC não se submeteu à sistemática da Repercussão Geral.

Deu-se o trânsito em julgado em 16/fev/2011.

Registre-se que, em face da jurisprudência assim firmada, o STF inclusive tem dado provimento aos Recursos Extraordinários da União mediante despacho, consoante se constata, dentre outros, nos RE 485.966-1/SC, ReI.Min. Cezar Peluso, j. 26/6/2007 e RE 370.464-8/SC, ReI. Min. Eros Grau, j.29/6/2007 e no RE 352.854- 8/PR, ReI. Min. Carlos Britto, cuja decisão transcreve-se a seguir:

“DECISÃO: Vistos, etc. Cuida-se de recurso extraordinário em que se discute a legitimidade da utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação. 2. Pois bem, o Plenário deste Supremo Tribunal, ao apreciar os REs 353.657 e 370.682, entendeu que a mencionada utilização de créditos afronta o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal. Esta colenda Corte concluiu que a nãoacumulatividade pressupõe, salvo previsão expressa da própria Carta Magna, tributo devido e já recolhido e que, nos casos de alíquota zero e não-tributação, não há parâmetro normativo para se definir a quantia a compensar. O Tribunal ressaltou que, ao ser admitida a apropriação dos créditos, o produto menos essencial proporcionaria uma compensação

maior, sendo o ônus decorrente dessa operação suportado indevidamente pelo Estado. Mais: ficou esclarecido que a Lei nº 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação, mas, sim, nos casos em que as operações anteriores forem tributadas. 3. Por outra volta, o Plenário entendeu que não era de se aplicar aos casos a técnica da modulação de efeitos das decisões, dado que se cuidava de mera reversão de precedente, e não propriamente de virada jurisprudencial (palavras do Ministro Sepúlveda Pertence). Isso posto, aplico o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal e dou provimento ao recurso. O que faço com base no § 1º-A do art. 557 do CPC. Publique-se. Brasília, 29 de junho de 2007. Ministro CARLOS AYRES BRITTO Relator" (RE 352.854-8/PR, Rel. Min. Carlos Britto)

Os recursos da União estão sendo providos também para reconhecer a inexistência do direito ao creditamento com relação aos insumos isentos, como se constata nos RE 350.129-1/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, abaixo transcrito a título de exemplo, RE 429.620-9/RS, Rel. Min. Carlos Britto e RE 468.207-9/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia:

"DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão que decidiu pela existência de créditos de IPI nos casos de insumos adquiridos sob o regime de isenção ou sujeitos à alíquota zero. O acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado por esta Corte no julgamento dos RREE 370.682, Rel. limar Galvão e 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 15.2.2007. O Plenário desta Corte decidiu, ainda, não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (RE-QO 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 25.6.2007). Assim, conheço do recurso e dou-lhe provimento (art. 557, caput, do CPC). Sem honorários (Súmula 512 - STF). Publique-se. Brasília, 27 de junho de 2007. Ministro GILMAR MENDES Relator." (RE 350.129-1/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes)

Também, nesta direção, constam decisões monocráticas e acórdãos da Segunda Turma do STF que já vinham afastando a tese do creditamento "ficto" também para os insumos isentos. Transcrevem-se ementas de alguns:

"Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE.

1. A expressão utilizada pelo constituinte originário --- montante "cobrado" na operação anterior --- afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido "cobrado" na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes." (AgR no RE nº 444.267/PR, Rel. Min. Eros Grau, DJ 16/5/2008)

Destaca-se trecho do voto do relator, Ministro Eros Grau, no mesmo Agravo Regimental, onde é justificada a não modulação dos efeitos da decisão:

“8. Afirmei, em meu voto, que nenhuma razão relacionada ao interesse social, menos ainda o “excepcional interesse social”, prospera no sentido de aquinhoarem-se empresas que vieram a Juízo afirmando interpretação que esta Corte entendeu equivocada. Fizeram-no, essas empresas, por sua conta e risco. É seguramente inusitado: o empresário pretende beneficiar-se por créditos aos quais não faz jus; o Judiciário afirma que efetivamente o empresário não é titular do direito a esses mesmos créditos, mas o autoriza a fazer uso deles até certa data ... Um ‘negócio da China’ para os contribuintes, ao qual corresponde inimaginável afronta ao interesse social.”

E, destacam-se, ainda, as ementas consignadas nos Agravos regimentais no RE nº 444.267/RS, de autoria do Ministro Gilmar Mendes e no RE 566.551, cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie:

“Ementa: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgR no RE nº 444.267/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 29/2/2008)

“Ementa: “TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. 1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. 2. Agravo regimental improvido.” (AgR no RE nº 566.551, Rel. Ministra Ellen Gracie, DJ 30/4/2010)(Grifos nossos)

4) RE 566.819/RS – Dje 10/02/2011 com trânsito em julgado em 18/11/2013 – Análise de crédito nos insumos isentos, critério objetivo.

No RE 566.819/RS, interposto por contribuinte irressignado com a decisão proferida pelo TRF4ªR, o plenário, em 29/09/2010, nega provimento ao recurso extraordinário, analisando a isenção sob o critério objetivo.

Consoante pesquisa no Sítio do STF, ocorreu trânsito em julgado em 18/11/2013:

“RE 566819 / RS - RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

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

Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por **Julgamento: 29/09/2010** OULEDE, Assinado digitalmente em 28/08

/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO J

ACO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

Decisão Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Presidente, Ministro Cezar Peluso. Plenário, 29.09.2010.”

O Ministro Marco Aurélio, fazendo referência aos julgamentos proferidos nos RE 353.657 e RE 370.682, fundamenta que o raciocínio desenvolvido naqueles julgados é próprio tanto no caso de insumo sujeito à alíquota zero ou não tributado, quanto no de insumo isento, tema não apreciado nos mencionados precedentes. Afirmar ser inexistente dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado, permitindo-se o creditamento relativamente à isenção, em que também não se recolhe o tributo, e não se admitindo no tocante à alíquota zero e à não-tributação.

A Ministra Ellen Gracie em seu voto de vistas no RE 566.819 ressalva que esse assunto já foi por diversas vezes enfrentada pelo o STF e cita os precedentes, tais quais os RE 212.484-12 e 353.668 e que retorna novamente em razão da ausência de submissão dos recursos anteriores à sistemática de repercussão geral.

A Ministra Ellen Gracie em seu voto de vistas ao RE 566.819 ressalva ainda que, segundo essa nova jurisprudência, a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas não oneradas por tal imposto, a qual só poderá ser admitida quando lei específica a autorize expressamente na qualidade de benefício fiscal autônomo (Art.150,§6º, da Constituição federal).

No RE 566.819/RS, julgando os embargos declaratório, o Tribunal, 08.08.2013, rejeitou o pedido da embargante de sobrestamento dos presentes embargos até o julgamento do RE 592.891/SP e, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator Min Marco Aurélio, nos seguintes termos:

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber”.

O Min. Marco Aurélio, em seu voto, esclareceu:.

“VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)

É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber.”

O RE 566.819/RS também não se submeteu à sistemática da Repercussão Geral.

5) RE 590.809/RS, Protocolado em 08/07/2008, Distribuído para o Min. Marco Aurélio, ainda não julgado.

Na origem, trata-se de Ação rescisória ajuizada pela União Federal, fundada na nova jurisprudência firmada de acordo com o que decidido pelo o STF no julgamento do RE 353.657/PR, com o escopo de desconstituir julgado em que reconhecido o direito do contribuinte de creditar valor a título de IPI em decorrência de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Exatamente porque as ações anteriormente julgadas foram impetradas antes da regulação da sistemática de repercussão geral, a matéria em questão retornou ao STF por meio do RE 590.809/RS, o qual abrange dois temas de grande importância: um, ligado à segurança jurídica, posto que aborda a possibilidade de se impetrar ação rescisória quando havia corrente jurisprudencial majoritária no sentido da decisão rescindenda e outro que diz respeito ao creditamento de IPI nos casos de aquisição de insumos desonerados, em destaque os insumos isentos, tema este ainda pendente de novo crivo no pleno do STF.

O Tribunal, em 14/11/2008, com base no voto proferido pelo o relator, Ministro Marco Aurélio, decidiu pela existência de repercussão geral das questões constitucionais suscitadas. A Procuradoria Geral da República apresentou parecer pelo não provimento do recurso extraordinário RE 590.809 interposto pela contribuinte. O mérito ainda não foi votado pelo o STF:

“RE 590809 RG / RS - RIO GRANDE DO SUL

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 13/11/2008

Ementa IPI - CREDITAMENTO - ALÍQUOTA ZERO - PRODUTO NÃO TRIBUTADO E ISENÇÃO - RESCISÓRIA - ADMISSIBILIDADE NA ORIGEM. Possui repercussão geral

controvérsia envolvendo a rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo, bem como a relativa ao creditamento no caso de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Decisão

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. Ministro MARCO AURÉLIO Relator”

6) RE 592.891/SP – Protocolado em 22/08/2008 e Distribuído para a Min. Ellen Gracie

Defende a recorrente que o entendimento da recente jurisprudência do STF acima destacada não se aplica à situação específica de isenção regional nas aquisições da ZFM, posto que, segundo afirma, a recente jurisprudência traz o entendimento daquela Corte quanto ao direito de creditamento do IPI nas operações normais. Então, noticia que a Corte Suprema de Justiça reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592891, com vistas a retomar a discussão do assunto específico de isenção regional, que até o presente momento não houve julgamento.

Conclui a recorrente que o entendimento da fiscalização, respaldado pela DRJ, viola o art.40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias- ADCT.¹

Quando da menção ao RE 212.484, acima, ressaltou-se que “o RE 212.484-12/RS interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual autorizou contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, não obstante tratar-se de questão atinente ao crédito aproveitado pela compra de insumo isento (xarope) oriundo da Zona Franca de Manaus para produção de Coca-Cola, verifica-se que toda a discussão e decisão adotada pelo o plenário do STF baseou-se na análise do princípio da não- cumulatividade, de forma objetiva, sem se adentrar na questão constitucional de isenção regional e/ou sobre o direito ao creditamento com base em lei específica sobre os insumos isentos adquiridos da ZFM.”

De forma que o entendimento do STF efetuado sob o enfoque objetivo do princípio da não cumulatividade, tal como se deu no RE 212.484/RS, sofreu reformulação, conforme foi mostrado supra. Veja-se que o RE 566.819/RS, acima citado, com trânsito em julgado em 18/11/2013, e, no qual se efetuou análise de crédito nos insumos isentos, sob o critério objetivo, ficou decidido que “IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito”.

¹ ADCT - Artigo 40

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

A discussão dessa matéria, com já mostrado, foi retomada agora sob a sistemática de repercussão geral no RE 590.809/RS, protocolado em 08/07/2008, Distribuído para o Min. Marco Aurélio, ainda não julgado.

Acolhendo embargos ao julgamento do RE 566.819/RS, o relator Marco Aurélio assim decidiu:

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber”.(Grifos nossos)

De fato, o RE 592.891/SP, submetido ao regime de repercussão geral trata especificamente da questão do creditamento do IPI nas aquisições de insumos isentos da ZFM, sob novo enfoque, qual seja, o de que a previsão constitucional de incentivos regionais constante do artigo 43, §1º, inciso II e §2º, inciso III, constituiriam limites objetivos à cumulatividade.

Trata-se de Recurso extraordinário interposto pela União, por entender que a invocação da previsão constitucional de incentivos regionais previstos no art. 43, §1º, II e §2º, III da CF², não justifica exceção ao princípio da não-cumulatividade, que, no entendimento do STF, não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.

“RE 592891 RG / SP - SÃO PAULO REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 21/10/2010 Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão *Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa. Ministra ELLEN GRACIE Relatora” Portanto, diferentemente ao argüido, diante da jurisprudência do STF, fica claro que , em relação ao direito de se creditar de IPI na aquisição de insumos desonerados, o tratamento a ser dado à aquisição de insumos submetidos à não-incidência (NT) e à*

² CF: Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...);

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

(...), digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Documento assinado digitalmente em 29/07/2014 por PAULO GUILHERME DE ROULEDE, Assinado digitalmente em 28/08

/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO J

ACO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por PAULO GUILHERME DE ROULEDE

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

alíquota-zero (não creditamento) é o mesmo tratamento a ser dado nas aquisições de insumos submetidos à isenção (direito ao crédito).

Inclusive, as indústrias situadas na ZFM clamam pela manutenção do modelo de desenvolvimento econômico implantado na “Amazônia Ocidental” e arguem que a manutenção da Zona Franca de Manaus requer uma interpretação constitucional que dê continuidade ao modelo de desenvolvimento econômico delineado pelo constituinte originário, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias/1988.

Esta, portanto, é uma nova discussão, de cunho constitucional, que extrapola a competência deste colegiado.

Portanto, pelo fato de a matéria examinada se encontrar plenamente disciplinada por atos legais regularmente inseridos no ordenamento jurídico, as instâncias administrativas, por caráter vinculado de atuação, são incompetentes para apreciar questões que se referem à ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das respectivas normas legais, uma vez que tal competência é atribuída privativamente ao Poder Judiciário (art. 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal).

Até que haja a decisão definitiva do STF acerca desta questão específica no RE 592.891/SP, a este colegiado incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, sendo-lhe defeso afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegada inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula Carf nº 2).

DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Em razão da firme jurisprudência do STF, quanto à impossibilidade de creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, julgando Recurso Especial representativo de controvérsia (ARTIGO 543-C, DO CPC), acompanhou a jurisprudência do STF:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.134.903 - SP (2009/0067536-9)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

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

1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade. (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal). (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão,

julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).

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

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

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

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

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

7. In casu, o acórdão regional consignou que:

"Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual

não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

8. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de junho de 2010 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX Relator"

Assim, relativamente à questão de creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos adquiridos na ZFM, tendo em conta o que foi acima fundamentado e a jurisprudência do SFT e STJ e considerando que a existência de repercussão geral em recursos extraordinários que enfrentem igual matéria não mais leva ao sobrestamento dos recursos interpostos neste Conselho, é de se negar provimento ao recurso voluntário, devendo-se manter a glosa dos créditos de IPI aproveitados pela contribuinte incidente sobre os produtos saídos com isenção da Amazônia Ocidental que não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

DO CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO – creditamento na entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos

Para relembrar, neste item de autuação a glosa deu-se em face de creditamento indevido referente à entrada de bens que não se enquadram no conceito de insumos, quais sejam a aquisições de: a) partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos (rolamentos, válvulas, molas, mancais e buchas); b) óleos e lubrificantes; c) produtos utilizados para limpeza e assepsia; d) outros produtos, como os utilizados para tratamento de água. E, quanto à destinação desses produtos, não há controvérsias.

Constata-se que a controvérsia centra-se no direito ao creditamento de IPI na aquisição de produtos que sofrem desgaste indireto no processo de industrialização, haja vista que, in caso, trata-se, repita-se, de peças e materiais adquiridos para utilização na manutenção e/ou reparo de bens do ativo permanente (partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos), produtos utilizados para limpeza e assepsia; d) outros produtos, como os utilizados para tratamento de água.

A contribuinte argúi:

"A DRJ validou a conclusão da fiscalização de que a recorrente não poderia creditar-se do IPI incidente na aquisição de partes e peças de máquinas, aparelhos, equipamentos, óleos, lubrificantes, produtos utilizados para assepsia, limpeza e

tratamento de água, uma vez que 'os produtos em análise não se destinavam à produção e nem eram consumidos no processo produtivo.' Ocorre que todos os produtos a partir dos quais a Recorrente apropriou créditos foram utilizados diretamente na atividade produtiva, tendo se desgastado ou consumidos na fabricação das mercadorias comercializadas."

Refere-se, ainda, ao laudo técnico apresentado (e-fls 722/897), que, segundo suas palavras, demonstra que as partes e peças de máquina, os aparelhos, os equipamentos e os produtos destinados à assepsia, limpeza e ao tratamento da água sofrem desgaste à medida que aplicados na fabricação das bebidas comercializadas pela Recorrente e que são tributadas pelo IPI.

Relativamente à infração apontada, não assiste razão à recorrente.

Sabe-se que tanto a autoridade fiscal quanto a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa encontram-se vinculadas à legislação tributária.

Tal vinculação advém da Lei nº 8.112 de 11/12/1990, no inciso III de seu artigo 116, que elenca como um dos deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares.

Os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66) estabelecem:

"Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)".

Portanto, as normas complementares, gênero do qual os Pareceres Normativos são espécie, enquanto "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (art. 100, inciso I, do CTN), caracterizam-se como verdadeiras fontes do Direito Tributário, como complemento da tarefa legislativa, que visam explicitar o sentido e o alcance da lei tributária, produzindo efeitos que se presumem válidos enquanto não expurgados formalmente do mundo jurídico, vinculando indistintamente, em caráter geral e obrigatório, contribuintes e agentes públicos.

Também, a Portaria SRF nº 3.608/94 estabelece a obrigatoriedade de as autoridade julgadoras das Delegacias da Receita Federal de Julgamento observarem preferencialmente em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

De modo que, estando aquelas autoridades vinculadas, por determinação legal, às normas legais e regulamentares, sob este aspecto, não se encontra incorreção sobre a decisão adotada pela autoridade de primeira instância.

Passa-se à análise do mérito.

Pois bem, os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, conforme autorização legal contida no art. 164, inciso I, do RIPI/2002, repetido nos demais regulamentos, podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A regra do art. 164, I do Regulamento do IPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa. De modo que, quanto à esta questão não resta maiores dúvidas.

De acordo com os esclarecimentos contidos no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979:

“4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

(.)

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão,

ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

(...)

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida (...).”.

Assim, diante da legislação tributária acima mencionada, é de se concluir que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos produtos que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo.

Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no art. 62 A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -, RICARF (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, alterada pela Portaria MF n. 586, de 2010), que assim prescreve:

*“Art. 62 -A.- As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.
(Portaria MF nº 586/2010)*

O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 - SC (2008/0153290-5), representativo de controvérsias (artigo 543-C, do CPC), apresenta a seguinte ementa:

“EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENCIAL DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se ‘aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos ‘que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final’, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(Grifei)

De início, ressalte-se que a matéria tratada em tal recurso repetitivo é idêntica à tratada no presente item da autuação, conforme se constata pela identificação feita pelo o relator em seu voto, o Sr. Ministro Luiz Fux :

“O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final”.(grifei)

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

“(…)

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

‘... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento.

A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento’.

(...).

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

(...).”(grifei).

Para fundamentar o posicionamento adotado em seu voto, o Min. Relator do Resp 1075508, Sr. Luiz Fux, faz transcrições e referências à diversos precedentes da Corte, dos quais, escolhe-se dois deles para se transcrever as ementas a seguir, inclusive um de sua própria autoria, visando melhor compreensão do que foi decidido no Resp 1075508, representativo de controvérsia:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, apesar de não integrarem fisicamente o produto final, nem se desgastarem por ação direta (física ou química),

sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

3. *Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003).*

4. *Recurso especial desprovido." (REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007).(grifei).*

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO.

1. ***'A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral'.*** (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004).

2. ***No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição.***

3. ***Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006).(grifei)***

Portanto, em face do que foi acima exposto e tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça, já decidiu em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508) ser incabível o creditamento de IPI na aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de produtos de uso e consumo que sofreram desgaste indireto no processo produtivo, deve-se nesta questão negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida, e consequentemente manter a glosa dos créditos de IPI atinentes à aquisição dos produtos identificados na autuação e acima mencionados, pelo o fato de os mesmos apenas terem se desgastados de forma indireta no processo produtivo.

Da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico.

Acerca desta infração, assim relata o Acórdão recorrido:

"Por fim, a última infração constatada diz respeito à créditos oriundos da entrada de refrigerantes e cervejas fabricados por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimentos de firmas pertencentes ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ 73.082.158/0049-76, e 73.082.158/0054-33, e Londrina Bebidas Ltda., CNPJ 02.125.403/0001-92 e 02.125.403/0005-16).

Informa o Termo de Encerramento que a fiscalizada se creditou do IPI destacado nas notas fiscais relativas a essas entradas e, posteriormente, deu saída a essas “bebidas por meio de notas fiscais de vendas destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado, ou através de notas fiscais de transferências para outras filiais em que foi utilizada suspensão do imposto”, anotando que tais bebidas não foram industrializadas sob encomenda.”

Relativamente à esta infração a recorrente alega, *in verbis*:

“Não houve falta de recolhimento de IPI em decorrência da alegada apropriação indevida de crédito na entrada de bebidas prontas para o consumo sujeitas ao regime monofásico, pois o tributo foi ulteriormente pago na saída das mercadorias. Quando muito, a Fiscalização poderia ter exigido juros de mora e multa de ofício isolados por força da postergação na satisfação da obrigação principal, mas nunca o tributo (bis in idem).”

Convém ressaltar que inexistente contestação da contribuinte acerca da afirmativa da fiscalização de que *“todas as bebidas que geraram créditos para a fiscalizada estavam sujeitas ao regime de tributação da Lei nº 7.798/89 e ao regime especial da Lei nº 10.833/2003. As industrializações não foram realizadas sob encomenda da fiscalizada. Portanto, o IPI destes produtos era de incidência única.”*

Assim, sendo incontestado que a incidência do IPI de referidos produtos sujeitava-se ao regime monofásico, quando da saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial; descabia à contribuinte o creditamento do IPI referente à aquisição de tais produtos, posto que, nestas operações encontrava-se na posição apenas de revendedor (operação comercial). A contribuinte, ao alegar postergação do recolhimento, demonstra ter consciência do ato indevido que adotou.

Aliás, são infundadas as alegações da recorrente nesta infração, pois que não se trata de postergação de recolhimento de IPI, haja vista que em operações puramente comerciais a recorrente não é contribuinte do IPI.

Assim, sendo indevido o creditamento do IPI em tais aquisições devem os mesmos serem glosados, tais como o fez corretamente a fiscalização, refazendo a escrita dos respectivos períodos de apuração, chegando à diferença a pagar.

CONCLUSÃO

Diante da fundamentação acima posta, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, para manter a decisão da autoridade julgadora de 1ª instância, cujos fundamentos ratifico, com fulcro. no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito às conclusões a que chegou a ilustre relatora quanto à matéria “**Da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico**”, embora concorde com os argumentos desenvolvidos, divirjo do resultado do voto.

De fato, o procedimento adotado pela recorrente não se amolda ao instituto da postergação de tributo, em decorrência da inobservância do regime de competência, pois que não houve antecipação de um creditamento de IPI, nem postergação da escrituração de um débito de IPI. No caso, trata-se de escrituração indevida tanto de crédito quanto de débito, em razão dos argumentos já expostos pela relatora.

É de se concluir, portanto, que a escrita fiscal deve ser reconstituída para estornar tanto os créditos quanto os débitos indevidamente escriturados no Livro de Apuração de IPI e não apenas os créditos, como realizado no lançamento ora atacado.

Ressalta-se que a recorrente alegou em recurso voluntário a ocorrência de mera postergação, sendo cabível apenas a cobrança de juros e multas isolados proporcionais à perda financeira, o que implica a possibilidade de identificação do período e dos valores indevidamente escriturados a débito de IPI, decorrente das revendas de produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata a Lei nº 7.798, de 1989 e o regime especial de que trata a Lei nº 10.833, de 2003. Assim, esclareça-se que cabe à recorrente a demonstração destes valores indevidamente escriturados.

A decisão será proferida nos termos da Solução de Consulta Interna nº 18, de 2012:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. INDEFERIMENTO. RECURSO AO CARF. EXECUÇÃO DO ACÓRDÃO PELA DRF. CÁLCULO DE VALORES. CONTROVÉRSIA. FATO NOVO.

Na execução de acórdão do Carf observam-se, rigorosamente, os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o Colegiado já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado.

Se no ato de execução do acórdão pela DRF houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o Carf não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972.

A controvérsia constitui fato novo que se materializa na forma de impugnação (manifestação de inconformidade) e recurso, com efeito suspensivo, previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, admissíveis a partir da ciência da decisão da DRF quanto aos valores objeto da execução.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional/CTN), art. 151, III; Decreto nº 70.235, de 6 de março

Processo nº 11080.727828/2011-43
Acórdão n.º **3302-002.673**

S3-C3T2
Fl. 1.252

de 1972, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, §11 do artigo 74; e Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, art. 66.

Portanto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que se reconstitua a escrita fiscal, excluindo os valores de IPI indevidamente lançados nos Livros de Apuração de IPI, decorrentes das operações de revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata a Lei nº 7.798, de 1989 e o regime especial da Lei nº 10.833/2003, devendo ser ajustado o lançamento de ofício, de acordo com os novos saldos devedores apurados.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède