



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

Processo nº 11080.733814/2013-21
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3402-002.900 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2016
Matéria IPI - outros
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Vonpar Refrescos S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

IPI. CRÉDITO. PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. COISA JULGADA. OBSERVÂNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A autoridade administrativa está adstrita a aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade. Assim, estando o contribuinte munido de decisão transitada em julgado que lhe garante o direito ao crédito de IPI, relativo à entrada de produtos que gozam de isenção da Zona Franca de Manaus, cabe à Administração Pública reconhecer tal direito creditório.

IPI. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. INEXIGÊNCIA. SALDO CREDOR NO PERÍODO. MULTA. RETIFICAÇÃO ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Sendo comprovadamente existente o saldo credor de IPI no período em que o contribuinte equivocadamente escriturou crédito decorrente de simples faturamento de mercadoria consubstanciado em nota fiscal de venda para entrega futura, além de posteriormente a entrada da mercadoria ter efetivamente ocorrido sem a tomada dos mesmos créditos, não há falta de pagamento do imposto a ser cobrada pela fiscalização. Ademais, a inexistência de “falta de pagamento”, acompanhada da retificação do erro escusável, autoriza a não aplicação da multa pela autoridade julgadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Antônio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ 48.955.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Carlos Augusto Daniel Neto (vice-presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula e Diego Diniz Ribeiro

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Porto Alegre/RS, que julgou procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte ao reconhecer como legítimo o aproveitamento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), com fundamento em decisão judicial definitiva em seu favor, plenamente eficaz à época dos fatos que motivaram a autuação fiscal de cobrança de IPI, com respectivos juros de mora e multa de ofício no montante de R\$ 92.307.979,85. Ressalte-se que o tributo lançado representa os saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos considerados indevidos pela auditoria fiscal descrito no Termo de Constatação Fiscal.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício, no montante de R\$ 92.307.979,85, à data da autuação.

O tributo lançado representa saldos devedores apurados na escrita após a glosa de créditos considerados indevidos, por decorrerem das seguintes infrações:

- saldo credor de período anterior indevido;*
- crédito básico indevido, escriturado com base em nota fiscal para simples faturamento decorrente de venda para entrega futura;*
- crédito indevido oriundo de entrada de insumos isentos adquiridos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus.*

A auditoria está descrita no Termo de Constatação Fiscal. Com relação aos créditos oriundos de insumos isentos, o autuante registra que decorrem de aquisições dos produtos identificados como "concentrados" para diversas marcas de refrigerantes, contendo kits que se apresentam como vários volumes de partes separadas, fornecidos pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("Recofarma"), CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus, que produz e distribui kits para refrigerantes do grupo Coca-Cola, trabalhando em conjunto com diversas fábricas engarrafadoras que atuam em regime de franquia, como é o caso da autuada VONPAR REFRESCOS S.A. ("Vonpar"). Nas notas fiscais de saída emitidas por Recofarma, não há destaque de IPI, tendo sido registrado que os produtos

estariam isentos com base no art. 69, inciso I, e art. 82, inc. III, do Decreto nº

4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – RIPI/2002). Sobre o valor destes produtos a autuada calculou crédito mediante aplicação de alíquota de 27%, prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) para o Ex 01 do código 2106.90.10 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, escriturando o resultado no Livro Registro de Apuração do IPI.

Assevera a fiscalização que a saída de produtos com a isenção prevista no art. 69, inc. II do RIPI/2002 não legitima o aproveitamento de créditos, por falta de previsão legal. Por força do art. 175 do mesmo Regulamento, tal aproveitamento somente é permitido nas aquisições a que alude o art. 82, inc. III do RIPI/2002, ou seja, 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)".

No caso presente, foram utilizadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional apenas nos kits para guaraná, enquanto nos demais kits todos os ingredientes utilizados são produtos químicos prontos, industrializados, a saber: corante caramelo, cafeína e álcool etílico. A fiscalização também entendeu que a coisa julgada formada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-RS não seria aplicável ao caso por ser genérica, não considerando as normas específicas relativas à Zona Franca de Manaus.

Os créditos não aceitos estão discriminados no "Demonstrativo de Créditos Indevidos Oriundos da Entrada de Insumos Isentos".

Quanto ao crédito de R\$ 278.600,00, decorrente de compra para entrega futura, a glosa tem fundamento no art. 190, § 2º, do RIPI/2002, segundo o qual o crédito decorrente de produto adquirido mediante venda para entrega futura somente poderá ser escriturado na efetiva entrada do mesmo no estabelecimento, o que não foi observado pela autuada.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva assinada por procurador habilitado nos autos, acompanhada de documentos, na qual aponta inicialmente a decadência tanto do direito de lançar imposto relativo aos períodos de janeiro a dezembro de 2008, como também de glosar créditos relativos ao 4º trimestre de 2007, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Quanto ao mérito, argumenta que o concentrado adquirido da RECOFARMA é isento, com base no art. 69, II, do RIPI/2002, por ser oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos sujeitos ao IPI.

O autuante entendeu que não se aplicaria o RE nº 212.484 ao caso, por ser genérico, não tendo analisado as normas específicas da ZFM. Ocorre que ao impetrar o MSI Nº 91.0009552-4, contra o DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE PORTO ALEGRE, a impugnante solicitou que fosse assegurado o seu direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrado de refrigerantes, insumos isentos oriundos da ZFM, nas mesmas alíquotas

incidentes nas aquisições do mesmo produto, feitas a empresas localizadas fora da ZFM. E a sentença "julgou procedente a ação, concedendo a segurança para declarar a existência do direito líquido e certo da impetrante em abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior de que participe como adquirente de produtos industrializados sujeitos à isenção pela proveniência da Zona Franca de Manaus."

Referida decisão foi mantida até apreciação final pelo Plenário do E. Supremo Tribunal Federal (STF), julgando o recurso extraordinário da Fazenda Nacional, com acórdão transitado em julgado em 10.12.1998, sendo indiscutível que o RE nº 212.484 tratou especificamente da questão do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e aplicados na fabricação de refrigerantes, conforme trecho que transcreve. Assim, haveria coisa julgada, com força de lei entre as partes, oponível ao autuante e também à União Federal, assegurando à impugnante o direito ao crédito de IPI relativo às aquisições de concentrado de refrigerante.

Observa que o STF já reconheceu a autoridade e aplicabilidade dessa coisa julgada, para fins de cancelamento de exigência fiscal idêntica a discutida nos presentes autos, em reclamação apresentada pela impugnante, conforme trecho da decisão do Ministro Relator Eros Grau, nos autos da Reclamação nº 892/RS, que transcreve.

Prossegue alegando que, mesmo admitindo, apenas para argumentar, que a autoridade não tivesse obrigação de observar a coisa julgada formada no MSI Nº 91.0009552-4 (RE Nº 212.484-RS), o direito postulado pela autuada deveria ser reconhecido em decorrência do entendimento atualmente adotado pelo STF. Acrescenta que em 29.09.2010, no julgamento do RE nº 566.819-RS, o STF, em sessão plenária, "diferenciou a hipótese de isenção subjetiva regional de IPI (hipótese aqui discutida) da isenção objetiva, para fins de reconhecimento do respectivo crédito de IPI. No julgamento desse RE "restou (i) decidido pelo Plenário do STF que o contribuinte não tinha direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos mas (ii) esclarecido que não se estava discutindo a hipótese relativa à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (isenção subjetiva), ou seja, apenas caso de isenção objetiva." E no dia 08.08.2013, o Plenário do STF, no julgamento dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte no referido RE, esclareceu que até aquele momento, para a hipótese relativa à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus continuava prevalecendo o entendimento adotado no RE nº 212.484, no sentido de que é assegurado ao adquirente desses insumos o direito ao crédito do IPI relativo à sua aquisição.

Nos autos do RE nº 592.891-SP, o Plenário do STF reconheceu, em 22.10.2010, a existência de repercussão geral da questão específica concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na ZFM. Assim, em síntese, continua válido o entendimento do STF manifestado no RE nº 212.484-RS, até que seja julgado o mérito do RE nº 592.891-SP.

Ademais, se desrespeitada a coisa julgada formada no RE nº 212.484-RS, dever-se-ia aplicar o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, no qual a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconhece a força das decisões judiciais proferidas pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 03.05.2007, confirmadas em julgamentos posteriores do STF: No caso, o direito ao crédito do IPI foi reconhecido por decisão plenária do STF proferida antes de 3 de maio de 2007 e esse

entendimento foi confirmado por decisão também plenária do STF, no julgamento do RE nº 566.819-RS.

Ainda que não aceitos os argumentos antes referidos, considera que o direito ao crédito também teria amparo no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, base legal do art. 82, III, do RIPI/2002, tal como consta nas notas fiscais emitidas pela fornecedora do concentrado, documentos idôneos, com validade fiscal. A impugnante, na qualidade de adquirente de boa fé, tem o direito à manutenção dos respectivos créditos, e ao lançar e utilizá-los não pratica qualquer infração. Ademais, a impugnante não teria como se imiscuir nas atividades da Recofarma a ponto de questionar quais são efetivamente as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional utilizadas na produção dos concentrados adquiridos.

Observa que a SUFRAMA, no exercício de sua competência exclusiva, por meio da Resolução nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, considerou que a aquisição pela Recofarma de açúcar, álcool e/ou extrato de guaraná produzidos por produtor localizado na Amazônia Ocidental, a partir de matérias-primas agrícolas oriundas da mesma região, e sua utilização na fabricação do concentrado, atendem aos requisitos necessários para fruição do benefício em questão. Tais atos da SUFRAMA seriam suficientes para comprovar o direito à isenção, à vista do art. 179 do CTN.

Referidos atos da SUFRAMA não exigem que sejam utilizadas direta nem exclusivamente matérias-primas extrativas vegetais de produção regional na fabricação do insumo beneficiado. Além disso, trazem consigo a presunção de legitimidade, veracidade e legalidade. Na hipótese de com eles discordar, deveria a autoridade administrativa questionar a SUFRAMA, instando-a ao cancelamento do benefício, o mesmo ocorrendo no caso de considerar desrespeitado o PPB – Processo Produtivo Básico.

Invoca o art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964, para sustentar a impossibilidade de exigência de multa de ofício sobre o valor dos créditos glosados, uma vez que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, à época dos fatos geradores, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do STF no julgamento do RE 212.484-2, entendimento este que teria sido alterado somente em 30/05/2011, conforme acórdão 9303-001 da 3ª Turma da CSRF. Ao final, requer o cancelamento do auto de infração com a conseqüente extinção do crédito tributário.

Com relação ao aproveitamento de crédito oriundo de compra para entrega futura, no 1º decêndio de março de 2008, admite que seu procedimento foi incorreto, mas esclarece que, posteriormente, o fornecedor emitiu as notas fiscais referentes às efetivas remessas do açúcar e que as mesmas foram registradas sem lançamento dos créditos no Livro Registro de Apuração do IPI. Assim, defende que somente poderiam ser exigidos a multa e os juros relativos ao imposto que supostamente deixou de ser pago no 1º decêndio de março de 2008, e não o valor do principal.

Solicita, por fim, o cancelamento do auto de infração, bem como o restabelecimento do saldo credor do quarto trimestre de 2007 e protesta pela juntada de eventual documento de terceiro necessário à solução da lide.

O processo foi remetido a esta DRJ, para julgamento e diante das alegações relativas ao aproveitamento de créditos decorrentes de venda para entrega futura, foi baixado em diligência, para análise pelo autuante. A resposta elaborada pela fiscalização consta na Informação Fiscal de fl. 541.

O julgamento da impugnação resultou no acórdão da DRJ, que, em síntese, não acatou a preliminar de decadência porque entendeu que os créditos utilizados para abatimento de débitos de IPI (do último trimestre de 2007) foram glosados, o que resultou na existência de saldos devedores em todos os períodos que compõem a autuação (2008). Assim, considerou que inexistiu pagamento antecipado em nenhum dos períodos de apuração, não havendo, portanto, que se falar em homologação tácita ou expressa. Com isso, afastou a análise da decadência com base no artigo 150, §4º do CTN, redirecionando a subsunção do caso concreto ao artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal, concluindo então pelo afastamento da decadência *in casu*.

Passando à análise do mérito, a DRJ assevera que são genéricos os dispositivos das decisões judiciais que validam a conduta do contribuinte (Mandado de Segurança n. 91.0009552-4). Porém, traçando o histórico das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, conclui que as isenções da Zona Franca de Manaus têm sido apreciadas de forma diferente das isenções objetivas pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), para fins de creditamento de IPI. Assim, reconhecendo que a Recorrente tem a seu favor coisa julgada material e formal, que lhe garante o aproveitamento do crédito objeto de glosa pelas autoridades tributárias, decidiu-se que a glosa deveria ser revertida, com o cancelamento de todas as cobranças dos itens 01 e 03 do Auto de Infração.

Com relação a venda para entrega futura (item 02 do Auto de Infração), o processo foi baixado em diligência para a verificação dos créditos que o contribuinte poderia aproveitar nos períodos da efetiva entrada das mercadorias. Nela, conclui-se que, com a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, existia saldo credor de IPI no período de referência, de acordo com o seguinte quadro sintético:

Saldo credor de período anterior	Créditos escriturados	Débitos escriturados	Créditos glosados	Saldo de escrita reconstituído	IPI a lançar decorrente da glosa de créditos
4.430.689,73	990.767,14	1.488.518,11	278.600,00	3.654.338,76/ C	-

Dessa forma, concluiu-se igualmente pelo cancelamento da parcela de exigência correspondente ao saldo devedor de impostos originalmente apurado em decorrência da glosa de créditos decorrente de venda para entrega futura, assim como dos respectivos juros de mora e multa de ofício.

Tendo sido o lançamento cancelado em sua integralidade, subiram os autos para o julgamento do recurso de ofício por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O lançamento tributário apreciado pela DRJ de Porto Alegre, cujo acórdão traz a este C. Conselho a necessidade de apreciação de recurso de ofício em nome da Fazenda Nacional, deve de fato ser cancelado, como foi feito pelo acórdão recorrido.

In casu, o mérito resguarda o direito do contribuinte, que detém coisa julgada em seu favor, garantindo os créditos de IPI objeto de glosa no auto de infração sob apreço. Vejamos.

DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM FUNÇÃO DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO EM SEU FAVOR

A Recorrida, na persecução de suas atividades sociais, adquiriu da empresa RECOFARMA um “concentrado” que é isento de IPI, com fulcro no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, uma vez que se trata de produto oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeito ao IPI. Entendendo estar amparada pela decisão judicial proferida no bojo do Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, a Recorrida tomou crédito de IPI, aplicando a alíquota de 27% prevista na Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”) sobre o valor destes produtos.

A seu turno, a autoridade fiscal entendeu que o julgamento final da citada ação judicial não se aplica ao presente caso, porque as decisões nela proferidas seriam genéricas e não teriam analisado as normas particulares da Zona Franca de Manaus no que diz respeito ao creditamento de IPI (fls 98).

Cumpre, então, confirmar se o objeto deste processo administrativo está englobado ou não pela decisão judicial proferida no Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, o qual foi objeto de julgamento de Apelação pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AMS n. 95.04.37384-4) e posteriormente levado à apreciação do Supremo Tribunal Federal (“STF”) no RE 212.484-2/RS.

Pois bem. Logo no início da petição inicial do referido *writ*, ao tratar dos fatos que deram origem ao direito líquido e certo pleiteado judicialmente, o contribuinte esclarece que se dedica à industrialização e comercialização de refrigerantes, elaborados a partir de concentrados de refrigerantes adquiridos de outras empresas (fls. 172). Passa então a relatar que sobreveio a adquirir tais produtos de fornecedor alocado na Zona Franca de Manaus, beneficiado por isenção do IPI justamente em razão de estar ali geograficamente situado, bem como por cumprir as demais determinações legais (fls 173).¹ Contudo, assume que este benefício não é aquele previstos como capaz de gerar crédito de IPI, conforme o

¹ Art. 9º do Decreto-lei n. 288/67: “Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.”

Art. 6º do Decreto-lei 1.435/75: “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o “caput” deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Decreto n. 87.981/82 (RIPI então vigente), artigos 45 e 82, inciso VI e XXVI, e justamente por essa razão recorre ao Poder Judiciário para buscar o direito ao creditamento do IPI pela entrada de produtos advindos de fornecedor isento da Zona Franca de Manaus (fls 175). Ao final de suas razões de fato e de direito, traz o seguinte pedido, que é de fundamental observação, uma vez que é o que traça os limites da lide e a amplitude da coisa julgada. *In verbis*:

“...
Pelo exposto, requer a impetrante:

“...
f) seja, em sentença, ao final garantido o direito líquido e certo da impetrante aos créditos de IPI relativos as compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, as alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus.”

(Doc. 02)

Diante deste cenário, a sentença proferida em primeiro grau traz expressamente em seu relatório a discussão sobre as isenções de IPI para concentrados de refrigerante oriundos da Zona Franca de Manaus, como se constata dos trechos colacionados abaixo:

Vistos, etc.

Foi interposto o presente *mandamus* objetivando-se obter o direito de abatimento do imposto sobre Produtos Industrializados - IPI potencialmente incidente sobre o concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, isento na operação anterior, adquirido pela impetrante e utilizado na produção de refrigerantes, com os valores de IPI devidos em operações posteriores tributáveis, realizadas pela adquirente.

(...)

O Decreto-lei 288/67 isentou do IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, destinadas ao consumo interno ou à comercialização em qualquer ponto do país. Posteriormente, o DL 340/67 estabeleceu algumas exceções. A atual legislação tributária referente à Zona Franca de Manaus são o DL 2433/88 e Leis 8032/90 e 8034/90, além do Regulamento do IPI (Decreto nº 87.981/82).

A Impetrante alega que o produto em questão é classificado na posição 3606.90.01 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI e está isento do imposto na saída do estabelecimento sediado na ZFM, chegando ao seu estabelecimento coberto pela isenção. Aduz que, segundo o próprio Regulamento do IPI, em seu art. 82, XI, poderá haver a compensação do crédito do IPI pelo adquirente de produto com a isenção do art. 45, XXVI, como se devido fosse, desde que seja ele empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Dessa forma, o Douto Magistrado de primeiro grau decidiu o caso em favor do contribuinte, com o dispositivo da sentença lavrado nos seguintes termos:

Julgo procedente a ação, concedendo a segurança para declarar a existência do direito líquido e certo da impetrante em abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior de que participe como adquirente de produtos industrializados sujeitos à isenção pela proveniência da Zona Franca de Manaus.

Já no julgamento da apelação apresentada pela Fazenda Nacional, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ("TRF4"), foi mantida em seus exatos termos a sentença anteriormente proferida, resultando em acórdão cuja ementa segue transcrita:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não-cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CF/88, arts. 153, § 3º, inc. I e 155, § 2º, incs. I e II)."

Irresignada com a sucumbência, a Fazenda Nacional levou a questão ao Supremo Tribunal Federal ("STF"), por meio do Recurso Extraordinário n. 212.484-2/RS ("RE n. 212.484"), já constando como parte o nome da Vonpar Refrescos S.A., sucessora da Porto Alegre Refrescos S.A.

Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item 11.2 do Termo de Constatação Fiscal (fls 98).

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

"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 insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos (fls 172 e ss), constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.0009552-4, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item 11.2 do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998 (fls 229), ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado (outubro de 2007 a dezembro de 2008) neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que

julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, os itens 01 e 03 do auto de infração, os quais se embasam justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, devem ser cancelados.

Registre-se que, no presente caso, não é necessário – como normalmente ocorre – adentrar na questão do histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto, que, como argumentam os contribuintes de modo geral, diferencia-se da situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. Estes seriam entendidos como um assunto “especial” no STF, em relação ao assunto “geral” de crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas, os quais, como é consabido, não dão direito ao crédito do imposto, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891. A alegada diferenciação das duas situações se depreenderia do RE n. 592.891, que parece dar tratamento diferenciado ao crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida, mas o julgamento encontra-se ainda pendente.

Com efeito, tal discussão é despicienda *in casu*. Afinal, o contribuinte ora recorrido possui decisão individual e concreta que lhe beneficia (o RE 212.484, tão conhecido e citado nas discussões sobre o tema), não dependendo de antigos ou eventuais novos entendimentos exarados em processos com força vinculante e efeito *erga omnes* proferidos pelo STF. Basta, no presente caso, que se respeite a autoridade da coisa julgada entre as partes ali firmada. Assim, exatamente por constar como parte do RE 212.484, a Vonpar Refrescos S.A. deve ser tratada de forma distinta daquela que prevalece nos recentes julgados proferidos pelo CARF, que não reconhecem o direito dos contribuintes ao crédito de IPI ora em discussão (Processo n. 10735.903077/2010-82, Acórdão n. 3403-0003.242 e Processo n. 10283.005286/2007-29, Acórdão 3403-003.613). É verdade que tal situação pode criar desigualdade entre a Vonpar Refrescos S.A. e os demais contribuintes. Porém não cabe a este órgão julgador resolver esta eventual externalidade concorrencial, mas sim decidir conforme a lei.

Em outros termos, certa ou errada a decisão proferida pelo STF no RE 212.484, cujo entendimento pode ser ou não alterado *para terceiros* pela decisão a ser proferida no RE 592.891, dotado de repercussão geral, neste caso específico que está sob julgamento há coisa julgada cogente entre as partes (Vonpar Refrescos S.A. e União Federal), cuja superior hierarquia deve guiar a Administração Pública.

Consigno, por fim, que a coisa julgada configura instituto próprio do Estado Democrático de Direito, em que o zelo pela segurança jurídica tem papel primordial para a efetivação dos valores jurídicos constitucionais.² Na Constituição de 1988, este instituto teve lugar dentre as garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição), possuindo, portanto, o *status* maior de cláusula pétrea da ordem jurídica, não podendo ser alterada sequer por atividade do constituinte derivado via emenda à Constituição (artigo 60, § 4º, CF/88). Afinal, a coisa julgada possui o condão de trazer a imutabilidade e definitividade aos efeitos da sentença, configurando “uma das mais representativas expressões de segurança jurídica.”³ O

² Laurentiis, Thais Catib de. Embargos à Execução, coisa julgada e inconstitucionalidade: uma análise das questões controvertidas acerca do art. 741, parágrafo único do Código de Processo Civil, Revista Dialética de Direito Processual n. 118, jan 2013, p. 127-151.

³ Torres, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 447.

Código de Processo civil determinou, igualmente, que, uma vez configurada a coisa julgada formal, não haverá mais espaço algum para que se discutam os exatos dizeres que foram colocados na sentença, salvo nas estreitas hipóteses em que a lei designa situações para tal afastamento, como decisão fundamentada de revisão proferida pelo próprio juízo ou os casos da ação rescisória (artigo 485, CPC).

Neste caso, não há notícia de ação rescisória manejada pela Fazenda Nacional buscando reverter o entendimento transitado em julgado no RE 212.484 em favor do contribuinte

Por conseguinte, não resta outro caminho a este Conselho se não reconhecer o direito ao crédito de IPI da Vonpar Refrescos S.A., nos exatos moldes da decisão transitada em julgado no RE n. 212.484, oriundo do Mandado de Segurança n. 91.0009552-4.

CREDITO DECORRENTE DE COMPRA PARA ENTREGA FUTURA

Como aludido alhures, o contribuinte assume nos autos que realmente não seria devido o crédito de IPI oriundo da Nota Fiscal n. 4.422, emitida pelo fornecedor de CNPJ 61.589/0144-81, a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura no primeiro decêndio de março de 2008, uma vez que a legislação tributária exige a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento para permitir a tomada do crédito (artigo 190, §2º do RIPI/2002). Porém, esclarece que posteriormente o mesmo fornecedor entregou a mercadoria com nota fiscais que foram registradas pela Recorrente sem o lançamento de créditos de IPI (período de julho a outubro de 2008). Assim, afirma expressamente em sua impugnação que, quanto a este ponto, só poderiam ser cobrados pela Administração juros e multa, mas não o principal (fls 151).

A inexistência de dano ao Erário foi confirmada pela diligência requerida pela DRJ e bem pontuado pelo acórdão recorrido. Isto porque *i)* o valor total dos créditos relacionados nas notas fiscais trazidas aos autos, relativas à efetiva entrada no estabelecimento dos produtos adquiridos por meio da nota fiscal n. 4.442, soma o montante de R\$ 258.588,39, sendo que o valor dos créditos glosados foi de R\$ 278.600,00; *ii)* o saldo credor do contribuinte em janeiro de 2008 - depois da reconstituição da escrita fiscal e tendo em vista que o saldo credor advindo de 2007, na soma de R\$ 4.430.689,73, era válido por decisão judicial que lhe garantia os créditos tributários em questão, como assentado no tópico acima – era de R\$ 3.654.338,76. Assim, não se pode falar em “falta de pagamento” de IPI em janeiro de 2008, a gerar a cobrança do valor principal estampado no item 02 do auto de infração, tampouco a ensejar a cobrança de multa e juros relacionados. Outrossim, o contribuinte retificou seu erro escusável anos antes do início do procedimento fiscal (15/12/2010), o que permite à autoridade julgadora decidir pela inaplicação da multa do IPI, nos moldes do artigo 80, §3º e §4º da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964

Deixo de analisar o ponto da decadência, uma vez que o caso se resolve em favor do contribuinte, que possui coisa julgada em seu favor.

CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, voto pela improcedência do recurso de ofício, mantendo o cancelamento integral da exigência formalizada no auto de infração.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Processo nº 11080.733814/2013-21
Acórdão n.º **3402-002.900**

S3-C4T2
Fl. 572

CÓPIA