



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo n° 13405.000201/99-82
Recurso n° 204-123.908 Especial do Contribuinte
Matéria IPI
Acórdão n° 02-03.487
Sessão de 01 de setembro de 2008
Recorrente MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

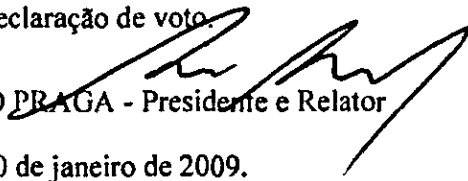
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

IPI. CRÉDITOS INCENTIVADOS. INSUMOS DE PRODUTOS REMETIDOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Até 31/12/98, o direito à manutenção na escrita fiscal dos créditos de IPI, decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na industrialização de produtos tributados remetidos à Zona Franca de Manaus, não permitia a utilização de tais créditos via ressarcimento. Recurso Especial do Sujeito Passivo Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

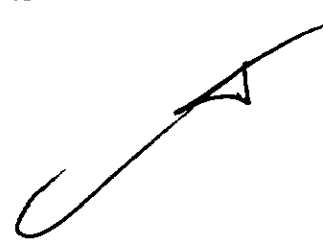
Acordam os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda apresentará declaração de voto.


ANTONIO PRAGA - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 30 de janeiro de 2009.

Participaram das presentes sessões de julgamento, os conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Júlio César Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado).





Relatório

Trata-se de recurso(s) especial(ais), interposto(s) pela(s) MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS LTDA. , com fulcro no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 47 de 2008, que foi admitido em relação à(s) seguinte(s) matéria(s): direito ao ressarcimento dos créditos de IPI anteriores a 1º de janeiro de 1999, decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na industrialização de produtos tributados remetidos à Zona Franca de Manaus.

Na sessão plenária de 25/01/06, a QUARTA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES julgou o Recurso Voluntário nº 204-123908, interposto por MOTOGEAR NORTE INDÚSTRIA DE ENGRENAGENS LTDA. e decidiu: *"Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, que apresentou Declaração de Voto, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente), e Adriene Maria de Miranda. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Rodrigo Gonzalez."*

A decisão foi formalizada no Acórdão nº 204-00910, da relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, cuja ementa abaixo se transcreve:

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS VENDIDOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE. Como a legislação concessiva do benefício de isenção para os produtos nacionais enviados para a Zona Franca de Manaus apenas previu a manutenção dos créditos correspondentes, não há direito a ressarcimento dos mesmos. Interpretação literal do art. 4º da Lei nº 8.387/91.

No primeiro paradigma citado no especial, que foi aceito com divergente, a CSRF na sessão de 19/09/2002, em recurso da Fazenda Nacional, cuja interessada era a própria Motogear, CSRF 02-01.161, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres e Otacílio Dantas Cartaxo, negou provimento ao recurso, em decisão assim ementada:

"IPI – INCENTIVO FISCAL – LEI Nº 8.387/91 – O crédito do IPI, como incentivo, foi restabelecido pelo artigo 4º da Lei nº 8.387/91. Na expressão manutenção, contida nessa norma, está englobado, também, o direito à utilização desse crédito. – Recurso negado."

Do especial se extrair as seguintes considerações:

"(...) 1.2No relatório, o ilustre Conselheiro Relator esclarece que a recorrente pleiteou em ressarcimento créditos de IPI, relativos às aquisições de insumos aplicados em produtos vendidos a empresas situadas na Zona Franca de Manaus, no período compreendido entre o terceiro trimestre de 1997 e o último trimestre de 1998, buscando respaldo na interpretação que deve ser dada ao art. 4º da Lei nº 8.387/91, segundo a qual na expressão manutenção, contida nessa norma, está englobado o direito à utilização desses créditos. (...)

Anotou, mais, ter a recorrente sustentado que essa interpretação encontrava reforço após a edição da Lei nº 8.402/92, que renovou os benefícios fiscais relacionados às operações de exportação, a que são equiparadas as vendas à ZFM, interpretação que teria sido confirmada pelo advento da Lei nº 9.779, de 19/01/99, resultante da conversão da MP nº 1.788, de 29/12/98, que autorizou em seu art.11 o ressarcimento do saldo credor do IPI existente à data de sua publicação, em quaisquer saldas à alíquota zero e isentas.

Por último, registrou ter a recorrente sustentado que a Lei nº 9.779/99 era meramente interpretativa, aplicando-se a créditos anteriores à vigência da mesma e que a não concessão do direito ao ressarcimento obstaría a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no art. 153 da Constituição Federal.

1.3 O ilustre Relator, em seu voto, negou provimento ao recurso voluntário por entender que o período objeto do pedido – entrada dos insumos – engloba os anos de 1997 e 1998, sendo, pois, anterior à entrada em vigor da Lei nº 9.779/99, não compartilhando da tese de que essa lei devesse ser aplicada retroativamente, como admitido no art. 106,1, do CTN.

Para fundamentar seu entendimento, reportou-se ao art. 25 da Lei nº 4.502/64, cujo parágrafo 3º daria respaldo à interpretação de que seria anulado o crédito ou restabelecido o débito correspondente ao imposto deduzido nos casos em que os produtos adquiridos saíssem com isenção do tributo ou, se resultantes da industrialização, estivessem sujeitos à alíquota zero, mesmo que se tratasse de uma operação do mercado interno equiparada à exportação, não obstante houvesse expressa ressalva quanto aos casos contemplados em lei.

Assim, antes da entrada em vigor da Lei 9.779/99, apenas existindo expressa autorização caberia a manutenção na escrita fiscal dos créditos em questão, de modo que no silêncio da lei esses créditos não seriam registrados ou anulados mediante estorno, se feito o registro quando da entrada dos produtos.

Com essa argumentação o digno Relator concluiu que, constando apenas a expressão manutenção, isso representava autorização legal para que os créditos não precisassem ser estornados.

Em reforço desse entendimento, concluiu ser indispensável, contraria sensu, a inserção do termo utilização, como previsto nos arts. 178 e 179 do Decreto nº 2.637/98, para que tais créditos pudessem ser utilizados. Lembrou, ainda, a possibilidade de utilização nos casos de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, tal como estendido ao benefício do crédito presumido, instituído pela Lei nº 9.363/96. /

1.4 Após tais considerações, o Sr. Relator concluiu não corresponder à verdade a alegação de que o aproveitamento dos créditos esteve sempre assegurado, sustentando corresponder a um absurdo dizer ser desnecessária a presença na lei da expressão utilização.

1.5 Fundado nesse raciocínio, o ilustre Conselheiro, Representante da Fazenda Nacional, concluiu que o Parecer Normativo CST nº 06/92 representa mera reiteração do que está expresso na norma regulamentar, invocando que a Lei Tributária deve ser interpretada literalmente, como previsto no art. 111 do CTN, devendo ser obstada a ampliação do conceito de manutenção, a fim de incluir algo que nela não está inserido, qual seja, a utilização do crédito nas modalidades tratadas como exceções.

1.6 Por último, S. Exa. afirma não compartilhar do entendimento de que a Lei nº 8.402/92 teria restabelecido o benefício da utilização ao cuidar das exportações, e isso porque, além do parágrafo 3º, do art. 25, da Lei nº 4.502/64 estabelecer a necessidade



de autorização legal, os produtos remetidos para a ZFM só são merecedores da utilização do crédito quando exportados para o exterior.

E, para refutar o entendimento já assentado PE lo Segundo Conselho de Contribuintes em acórdãos do ano 2000 e pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em decisões de novembro de 2002, o ilustrado Conselheiro revolve ao passado, lembrando decisão esporádica, proferida pela Terceira Câmara do Segundo Conselho nos idos de maio de 1994, já superada pelos esclarecidos votos vencedores dos acórdãos paradigmas, conforme adiante mencionados.

III – DECISOES QUE DERAM INTERPRETACAO DIVERGENTE À DO ACORDAO RECORRIDO.

3.1 O Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, em seu art. 32, no inciso II, estabelece que caberá RECURSO ESPECIAL À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara do Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o caso de que tratam os autos deste processo administrativo nº 13405.000201/99-82, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 123.908, dela recorrente.

3.2 Com efeito, cumpre observar que os autos tratam de idêntica matéria de Direito, já discutida e decidida em quatro outros processos, que tramitaram por este mesmo 2º Conselho de Contribuintes, todos julgados favoravelmente à recorrente, conforme acórdãos da 1ª Câmara, que deram provimento aos recursos voluntários nºs 110.732, 110.733, 110.734 e 110.735, dos quais foi Relator o insigne Cons. Sergio Gomes Veloso (...).

Desses acórdãos, a Fazenda Nacional interpôs Recursos Especiais para a CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, cuja SEGUNDA TURMA negou-lhes provimento, como se vê dos acórdãos ora juntos sob nºs CSRF/02-01.161, CSRF/02-01.162, CSRF/02-01.163 e CSRF/02-01.164, dos quais foi Relator o Ilustre Cons. Dalton César cordeiro Miranda(...)

3.3 Tanto naqueles quatro outros processos, como no presente, trata-se do ressarcimento em espécie de créditos de IPI referentes a aquisições de matérias-primas e outros insumos empregados na fabricação de produtos remetidos, pela recorrente, com isenção, para a Zona Franca de Manaus.

A diferença daqueles quatro processos com o presente diz respeito apenas aos períodos objeto dos pedidos de ressarcimento.

3.4 O acórdão de que ora se recorre, ao negar o pedido de ressarcimento do crédito do IPI, se fundamentou no Parecer Normativo CST nº 00/92, mesmo tratando-se de crédito incentivado, por entender que ele só podia ser mantido na escrita da recorrente, não admitida sua utilização, face o disposto no art. 4º da Lei 8.387, de 30/12/91.

Entendeu, mais, que por se tratar de crédito decorrente da entrada de insumos, cujo pedido de ressarcimento engloba os anos de 1997 e 1998, anterior pois à entrada em vigor da Lei nº 9.779/99, descabido era o pleito de ressarcimento porque mencionada lei não poderia ser adotada retroativamente, inaplicável à espécie o disposto no art. 106, I, do CTN. (...)

3.5 Isso posto, resta demonstrado que o acórdão recorrido, prevalecente pelo voto de qualidade, deu interpretação inteira mente diferente daquela que fora dada pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e pela Segunda Turma da



Câmara Superior de Recursos Fiscais, não só ao art. 4º da Lei nº 8.387, de 30/12/91, como também ao art. 11 da Medida Provisória nº 1778, de 28/12/98, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/99, razão pela qual a recorrente roga a Vossa Excelência que se digne de admitir o presente Recurso Especial, para que o mesmo seja conhecido e julgado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.(...)"

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 1609 e 1628, nos seguintes termos:

"(...)SÍNTESE DOS FATOS

Cuida a espécie de recurso especial interposto pela Motogear Norte Ind. de Engrenagens Ltda., em face de acórdão proferido pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que sustenta interpretações divergentes da legislação tributária.

Alega, em síntese, em sua peça recursal, o direito a ressarcimento em espécie do IPI incidente sobre as aquisições de insumos, matéria primas e produtos intermediários utilizados na industrialização de produtos comercializados para a Zona Franca de Manaus.

Em que pese a divergência, a decisão recorrida deve ser mantida, na medida em que melhor traduz o propósito da não-cumulatividade e em conformidade com a legislação pátria.

I - ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

Inicialmente, saliente-se que o recorrente, em sede de recurso especial, não mais se insurgiu quanto à glosa apontada pelos auditores fiscais. Denota-se, assim, o seu conformismo com a decisão administrativa neste aspecto e, uma vez não tendo sido devolvida a matéria a esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, não pode, portanto, ser apreciada nesta instância, sob pena de violação ao princípio tantum devolutum quantum appellatum que consiste em transferir para órgão diverso daquele que proferiu a decisão recorrida apenas o conhecimento da matéria impugnada. Conformou-se, desta forma, a preclusão para que o recorrente impugnasse, na via administrativa, esta parte da decisão. (...)

Rechaça-se, de logo, a aplicação do princípio da verdade material no caso em tela, pois este princípio, apesar de inerente ao processo administrativo, não se presta a subverter o procedimento previsto no art. 17, do Decreto-lei n. 70235/72 que preceitua que "considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante".

O princípio da verdade material vigente no processo administrativo lastreia as regras de ônus da produção de prova e valoração da prova pelo julgador. Neste sentido, leciona Sérgio André Rocha, in Processo Administrativo Fiscal, 2ª ed., p. 147: (...)

Pelo exposto, então, têm-se que o objeto do pedido recursal circunscreve-se a R\$ 1.150.206,43 e não a R\$ 1.280.644,54 (como pleiteado pelo recorrente), na forma como apontando no Termo de Verificação e Constatação de fls. 289/293

Contudo, apenas em atenção ao princípio da eventualidade, caso esta Corte, por remota hipótese, entenda por analisar a insurgência do recorrente quanto à glosa, destaque-se o quanto elucidado pelos auditores fiscais quando da feitura do Termo de Verificação e Constatação:



‘, ainda, que as Notas Fiscais de aquisições apresentadas pelo contribuinte como sendo de insumos para industrialização de produtos exclusivamente remetidos para a Zona Franca de Manaus contém insumos para aplicação em produtos das empresas HONDA e MOTO HONDA, situadas na ZFM e também em SÃO PAULO, conforme acima indicado, tratando-se, portanto, de aquisições com créditos incentivados e créditos básicos numa mesma Nota Fiscal

A Lista de Insumos utilizados no processo de fabricação dos produtos e a Lista de Peças produzidas na Motogear Norte Indústria e Engrenagens Ltda., apresentados pelo contribuinte, identificam apenas globalmente os insumos utilizados na produção de todos os produtos fabricados pela empresa, não apresentando detalhes suficientes quanto aos quantitativos necessários à produção destinada especificamente à Zona Franca de Manaus.’

Já a decisão da DRJ - Recife-PE, fls. 1338/1344, ressalta que se trata de mera discordância - sob o argumento de que seriam produtos intermediários utilizados no processo de industrialização - desprovida de prova, expediente que não tem guarida do processo administrativo, nos termos do art. 16, III, do Decreto 70.235/72.

Acaso apreciada a insurgência do contribuinte a respeito da glosa levada a efeito pelos auditores fiscais, sobretudo na eventualidade de reforma do acórdão, deve ser negado provimento ao recurso também neste ponto, visto que não há comprovação documental de que os produtos, em cuja industrialização foram utilizados os insumos, foram comercializados para a Zona Franca de Manaus. Ademais, inconsistente a alegação de que os produtos correspondentes às notas fiscais refutadas pela autoridade fiscalizadora são produtos intermediários no processo de industrialização, visto que o motivo pelo qual foram rechaçadas referiu-se a falta de especificação do quantitativo de produtos necessários à produção destinada especificamente à Zona Franca de Manaus.

Além disto, tome-se como fundamento para manutenção do quanto firmado pelos auditores fiscais, o disposto no art. 16, III, do Decreto 70.235/72, na forma como explicitado na decisão da Delegacia Receita Federal Julgamento de Recife-PE, in Verbis:

"Quanto aos valores a serem mantidos na escrita fiscal, a fiscalização excluiu do cálculo original os valores relativos aos créditos provenientes de devoluções de mercadorias vendidas e de aquisições de produtos não utilizados no processo industrial do contribuinte. A contribuinte concorda com a exclusão relativa às devoluções de vendas, no montante de R\$ 17.195,18, porém questiona as demais exclusões, alegando que todas elas se referem a aquisições de insumos (produtos intermediários) utilizados na industrialização dos produtos de sua fabricação. Contudo, a interessada não trouxe aos autos, documentos que corroborassem sua argumentação. Elaborou um demonstrativo com base nas notas fiscais de compra dos produtos, mas não logrou demonstrar que tais produtos tenham sido efetivamente utilizados como insumos em seu processo produtivo. Trata-se, pois, de uma simples discordância desprovida de fundamento, expediente que não tem guarida no procedimento administrativo fiscal, como preceitua o art. 16, III, Decreto 70.235/72."

Assim, acaso ultrapassada a preliminar de preclusão suscitada, no mérito, deve ser mantida a glosa apontada pelos auditores fiscais no Termo de Verificação e Constatação de fls. 289/293.

II - VALIDADE DOS FUNDAMENTOS CONTIDOS NA DECISÃO RECORRIDA

O cerne da questão que se discute nos presentes autos é o alcance do disposto no art. 4º da Lei 8.387/91; se a Lei 8.402/92, art. 1º, II, que restabeleceu o benefício de



manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, teve o condão de estender tal benefício aos produtos industrializados comercializados para Zona Franca de Manaus; bem como saber se as alterações introduzidas pela Lei 9.779/99 podem ser aplicadas retroativamente para beneficiar o contribuinte.

O v. acórdão ora recorrido proferido pela colenda Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes considerou que: (...)

A decisão paradigma traz orientação oposta. Em que pese a divergência, a decisão recorrida merece ser mantida, na medida em que melhor traduz os desígnios do Direito.

ALCANCE DO ART. 4º DA LEI 8.387/91

Assiste razão ao relator quando explica que antes da Lei 9.779/99, apenas com expressa autorização legal era possível manter na escrituração fiscal créditos decorrentes de produtos isentos. A regra era o não registro ou o estorno. Destarte, incólume de reparos a sua conclusão de que 'manutenção', na forma prevista no art. 4º da Lei 8.387/91, é a autorização legal para que os créditos não sejam estornados. Vejamos.

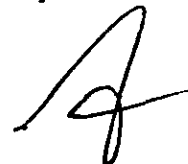
A Lei nº 4.502/64, art. 25, regulava a forma de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e em seu § 3º determinava expressamente que os créditos oriundos das operações em que os produtos resultantes do processo de industrialização gozassem de isenção deveriam ser anulados, inclusive, no que tange a isenção decorrente de uma operação de mercado interno equiparada à exportação; ressalvando, apenas, os casos expressamente contemplados em lei. (...)

Em nada altera esta sistemática o disposto no art. 2º do Decreto-Lei 1.426 de 1975 regulado pela Portaria nº 322 que prevê que os créditos serão deduzidos do valor do IPI devido por operações realizadas no mercado interno, e que, feita a dedução, havendo excedente, ou na impossibilidade de se efetivar a compensação pela inexistência de débito, far-se-á o ressarcimento do crédito inaproveitado mediante Ordem de Pagamento a ser emitida pela Receita Federal (atualmente Ordem Bancária, por força da Portaria MF nº 201, de 16 de novembro de 1989).

Por todo o exposto, conclui-se que até a edição da Lei 8.387/91 não havia ressalva expressa que permitisse a manutenção dos créditos dos créditos decorrentes de alienação de produtos industrializados para Zona Franca de Manaus e que tal lei apenas confere o direito à manutenção, excluído o direito a ressarcimento em espécie, pois este exige norma autorizando a manutenção e utilização, inexistente até a entrada em vigor da Lei 9.779/99.

DA IMPOSSIBILIDADE DE REPRISTINAÇÃO DE TODO O ALCANCE DO ART. 4º DO DECRETO-LEI 288/67 PELA LEI Nº 8.402/92

Esclarecido, então, o alcance da Lei 8.387/91, passa-se a expor que não há motivos para se entender que a Lei 8.402/92, art. 1º, II, que restabeleceu o benefício de manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, teve o condão de estender tal benefício aos produtos industrializados comercializados para Zona Franca de Manaus.



Como já exposto, entendendo-se, por atenção ao princípio da eventualidade, que o benefício concedido pelo art. 5º do Decreto-Lei 491 aos produtos exportados se estendia aos produtos enviados para Zona Franca de Manaus por força do art. 4º do Dec.lei 288/67, este, no que tange a sistemática da apuração do IPI foi revogado pela Lei 8.034/90, pois com a sua entrada em vigor, exportação para o estrangeiro e exportação para Zona Franca de Manaus passaram a ter regimes fiscais distintos: no primeiro caso era possível a manutenção e utilização do crédito, enquanto que os créditos decorrentes de envio a Zona Franca de Manaus a regra era o estorno.

Neste passo, uma vez revogada a equiparação do envio de mercadorias para a Zona Franca de Manaus às operações de exportação para efeito do regime de aproveitamento dos créditos oriundos da saída de produtos industrializados isentos, entender que a Lei 8.042/92 restabeleceu o benefício do art. 5º do Decreto-Lei 491/69 alcançando as operações com a ZFM, significa aceitar no ordenamento jurídico a figura de repristinação, que nos termos do art. 2º, § 3º da Lei de Introdução do Código Civil é expressamente vedado, in verbis: (...)

Assim, o fato de a Lei 8.034/90 ter sido revogada do ordenamento jurídico não implica em restabelecimento dos efeitos do art. 4º do Decreto-Lei 288/67 em todo o seu alcance. Persiste a revogação quanto a equiparação do envio de mercadorias a Zona Franca de Manaus a uma exportação no que se refere a forma de aproveitamento dos créditos decorrentes de saídas de produtos industrializados isentos. Não mais há essa equiparação. O tratamento é distinto até a edição da Lei 9.779/99.

Ademais, como bem salientado pelo nobre Relator, o § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64 exige autorização legal expressa, mesmos nos casos de operação equiparada a exportação e, evidentemente, a Lei 8.402/92 não traz essa autorização expressa para os produtos enviados a Zona Franca de Manaus. Mais uma vez, com base no art. 111 do Código Tributário Nacional, deve ser conferida à norma interpretação literal.

DA IRRETROATIVIDADE DA LEI 9.779/99

O pedido de ressarcimento objeto do presente recurso refere-se ao período compreendido entre o terceiro trimestre de 1997 e o último trimestre de 1998. Assim, inaplicável a norma contida no art. 11 da Lei 9.779/99, devendo ser aplicada a norma vigente à época dos fatos geradores, Lei 8.387/91 - que não permitia o ressarcimento em espécie, na forma do art. 105, do Código Tributário Nacional. (...)

Desta forma, não pode ser aplicado ao caso em tela o quanto disposto no art. 11 da Lei 9.779/99, pelo que, não existindo lei que expressamente autorizasse a manutenção e utilização dos créditos, não há direito a ressarcimento em espécie, conforme o disposto no § 3º, do art. 25, da Lei 4.502/64.

III - PEDIDO

Isso posto, requer a União seja negado provimento ao recurso especial. Pleiteia, outrossim, em caso de provimento, a apreciação da questões submetidas a esclarecimentos preliminares."

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO PRAGA

Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Entendo que a argumentação expendida no Especial é improcedente. Ultrapasso a preliminar suscitada pela Fazenda Nacional em face disso.

No mérito, para o deslinde da questão enfrento 2(duas) linhas distintas de fundamentos.

A primeira linha descarta o enfrentamento da interpretação do art. 4º da Lei nº 8.387/91, em face de se vislumbrar a retroatividade do art. 11 da Lei nº 9.779/99, para efeito do pleito do ressarcimento em questão, que contemplaria fatos geradores anteriores a esse novo regramento; e segunda é a interpretação do art. 4º da Lei nº 8.387/91, visando decidir se os créditos de IPI dos insumos empregados nos produtos industrializados com saídas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) antes de 1º de janeiro de 1999, podem ser ressarcidos - como entende a empresa e os acórdãos paradigmas - ou apenas podem ser mantidos na escrita fiscal, para compensação com débitos do próprio imposto - entendimento da fiscalização e do Acórdão recorrido.

1) Art. 11 da Lei nº 9.779/99

Essa matéria foi motivo de muita controvérsia no Segundo Conselho de Contribuintes, existindo muitos Acórdãos, principalmente da Terceira Câmara, lastreados em precedentes antigos do STJ, que encampavam a tese de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 seria meramente interpretativo, motivo pelo qual agazalharia os fatos geradores anteriores à sua edição, permitindo assim o ressarcimento dos créditos oriundos de insumos tributados aplicados em produtos tributados à alíquota zero, inclusive antes de 1º de Janeiro de 1999.

A matéria só foi totalmente pacificada a partir do pronunciamento da CSRF em 16/10/2006, através do Acórdão nº CSRF/02-02.471, da relatoria do Conselheiro Antonio Bezerra Neto, cuja ementa abaixo se transcreve:

"IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. PRODUTO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEI INTERPRETATIVA. O direito ao aproveitamento dos créditos IPI, bem assim do saldo credor decorrente da aquisição de matéria-prima, produto-intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos entrados no estabelecimento industrial a partir de 01/01/1999. Firmada a natureza inovadora das modalidades de aproveitamento de saldo credor escritural de crédito básico e da permissão para a manutenção de créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota, introduzidas pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, desbordando, inclusive, do sentido ontológico do princípio da não-cumulatividade, não é de se cogitar da aplicação do disposto no inciso I do art. 106 do CTN, mormente quando ainda a legislação anterior expressa e literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese

em questão, comandando a sua anulação mediante estorno na escrita fiscal. (Ac. nº CSRF/02-02.471, de 16 de outubro de 2006)."

O referido aresto, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo e ratificou o entendimento de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não criou direito novo e que, portanto, a dita lei não poderia ser considerada interpretativa para colher fatos ocorridos antes de sua vigência.

Peço vênia para me valer de alguns excertos do referido voto e os adoto como razão de decidir:

"(...) Essa regra geral mudou a partir de 1º de janeiro de 1999, com a edição do art. 11 da Lei nº 9.779/99, com eficácia prospectiva, perdendo a partir daí a importância da distinção até então existente entre créditos básicos e créditos incentivados. A Lei 9.779/99 inovou ao possibilitar que o saldo credor acumulado em um determinado trimestre, decorrente da compra de insumos aplicados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados a alíquota zero, e que não pudessem ser compensados com o IPI devido na saída de outros produtos, pudessem ser ressarcidos ou compensados, nos termos dos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96, que por sua vez condicionou o exercício do direito às normas que viessem a ser expedidas pela Secretaria da Receita Federal (IN SRF 33/99, de 04/03/1999).

Em verdade, o entendimento de que a referida lei seria meramente interpretativa só pode ter advindo do fato de se desconhecer que a legislação anterior expressa e literalmente vedava a utilização dos créditos na hipótese em questão, comandando a anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, conforme dispositivos que abaixo se transcrevem. A matéria foi tratada no bojo da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais especificamente no § 3º do artigo 25, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970 e posteriormente modificada pelo artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989: (...)

Afora isso, existem outros bons argumentos contrários àquela tese, quais sejam:

a) A lei não é expressamente interpretativa a teor da dicção do art. 106, I do CTN;

b) as leis em regra aplicam-se para os fatos futuros;

c) essa teoria só poderia ser levada em consideração se a matéria nele especificada fosse tratada no mesmo sentido em norma anterior, de forma a que o novo dispositivo apenas cumprisse o objetivo de esclarecer dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei antiga que se quer interpretar;

d) se entendermos que a referida lei é interpretativa estar-se-ia afastando legislação válida e vigente, em sede de instância administrativa, sob a roupagem de se estar "interpretando";

e) a legislação anterior era clara e incontroversa, podendo-se ousar afirmar que não havia o que se interpretar, mas tão-somente aplicar a regra positiva que comandava o estorno na situação referida;

f) o que a referida Lei provocou foi uma ampliação nas hipóteses de utilização e de compensação dos créditos básicos previstos na legislação tributária em casos tais que a legislação anterior não permitia, sem que se houvesse ferido o princípio da não-cumulatividade. É o que se demonstrará a seguir com mais vagar. (...)"(grifos nossos)

2) Interpretação do art. 4º da Lei nº 8.387/91

Definido que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não seria meramente interpretativa, passemos a análise do argumento seguinte: interpretação do art. 4º da Lei nº 8.387/91.

Os créditos incentivados, diferentemente dos créditos básicos, são concedidos a título de estímulos fiscais, não se constituindo em instrumento da não-cumulatividade. Somente podem ser escriturados, mantidos na escrita fiscal e utilizados nos termos que as leis específicas de cada incentivo estabelecer. Assim, a permissão para escrituração dos incentivados, com manutenção dos seus valores na escrita fiscal, isto é, sem necessidade de estorno, implica tão-somente em utilização na forma da regra geral, em que o ressarcimento em espécie não está assegurado. Isso de forma alguma fere o princípio da não-cumulatividade: basta que o contribuinte possua saídas tributadas com cujos débitos pudesse compensar os referidos créditos.

Como os créditos em questão são relativos à isenção concedida aos produtos remetidos à Zona Franca de Manaus, tratam-se da espécie incentivados, sujeitos inicialmente ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28/02/67, depois ao art. 3º da Lei nº 8.034, de 12/04/90, e finalmente ao art. 4º da Lei nº 8.387, de 30-12/91, cujas redações são as seguintes, *verbis*:

DECRETO-LEI Nº 288/67:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

LEI Nº 8.034/90:

Art. 3º Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal do contribuinte, o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus ou para a Amazônia Ocidental.

LEI Nº 8.387/91:

Art. 4º Será mantido na escrita do contribuinte, o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus.

Observe-se que o benefício de aproveitamento dos créditos de insumos empregados nos produtos industrializados remetidos à ZFM foi restaurado apenas em parte pela Lei nº 8.387/91, cujo art. 4º não empregou a expressão “mantido e utilizado”, mas apenas “mantido na escrita fiscal”. Manutenção tem a conotação de não-estorno. Assim, ao garantir apenas a manutenção dos créditos, após a determinação anterior de estorno, a Lei nº 8.387/91 não assegurou outras formas de utilização, que não a geral. E como já sublinhado, a utilização dos créditos do IPI, regra geral, permitia, até 31/12/98, somente a compensação pela sistemática de débitos e créditos do imposto na sua escrita fiscal, sem necessariamente comportar o ressarcimento. Para o ressarcimento em espécie após a Lei nº 8.387/91 havia

necessidade de autorização especial, não podendo ser aproveitadas as normas anteriores à Lei nº 8.034/90.

Outrossim, não é por outro motivo que todas as leis concessivas de isenção ou redução a zero de alíquota, quando pretendiam conceder também o ressarcimento, expressamente autorizavam a manutenção e utilização dos créditos.

Por fim, também não concordo com o entendimento de que a Lei nº 8.402/92 teria restabelecido o benefício ao tratar das exportações. O art. 25, parágrafo 3º da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito, explicitamente menciona a necessidade de autorização legal mesmo no caso de operação equiparada a exportação:

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

Por todo o exposto, considerando ainda os jurídicos fundamentos do acórdão recorrido, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Sala das Sessões, em 1 de setembro de 2008.

ANTONIO PRAGA

