



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

Processo n° 13984.002302/2008-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.552 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria Auto de Infração - IPI
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

ANÁLISE. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2

Ao CARF incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, não lhe sendo permitido 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: 01/01/2005 a 31/12/2007

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM.

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. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso do presente processo.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Maria Teresa Martinez Lopez, Mônica Elisa de Lima e Fábria Regina Freitas. Fez sustentação oral, pela PGFN, a procuradora Bruna Benevides.

Processo nº 13984.002302/2008-01
Acórdão n.º **3301-002.552**

S3-C3T1
Fl. 1.325

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábria Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 975 a 982, lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência do crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, no valor de R\$ 2.758.997,20, incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até 28/11/2008.

A autuação decorreu de duas infrações: 1) Glosa de créditos básicos de IPI e 2) Glosa de outros créditos decorrentes da aquisição de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus com isenção do IPI. Em relação à primeira infração o contribuinte não apresentou impugnação reconhecendo o seu equívoco na apuração, constando do presente processo que o contribuinte teria providenciado o seu pagamento, razão pela qual esta infração não será mais objeto de discussão.

Quanto à segunda infração, o contribuinte justificou, durante a fiscalização, a manutenção destes créditos com fundamento no art. 82, inc. III combinado com o art. 175, ambos do RIPI/2002. Em diligência realizada nos fornecedores, Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda e Arosuco Aromas e Sucos Ltda, foi constatado que os produtos adquiridos não têm a isenção prevista no referido art. 82 e portanto não poderia haver a manutenção do crédito nos termos do art. 175. A isenção prevista acobertaria a apropriação de crédito presumido de IPI na aquisição de 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 (texto do inciso III do art. 82 do RIPI/2002). Desta forma estes créditos foram glosados por falta de amparo legal.

O contribuinte apresentou impugnação, abordando as seguintes questões, em síntese:

- o Fisco Federal deve, diante da ilegalidade do ato administrativo, reconhecer e declarar sua nulidade;

- o Fisco prendeu-se a irrelevante justificação alegada pela autuada, não atentando para o verdadeiro direito ao crédito, seja pela abrangência do território da Amazônia Ocidental, seja pelo que é mais grave: deixou de observar a jurisprudência da mais alta Corte de Justiça do País (o STF) que, interpretando a legislação referente à Zona Franca de Manaus, de modo reiterado tem assentado fazerem jus ao crédito do tributo incidente sobre as matérias primas e material de embalagem, embora não tenha ele sido pago, em razão da dispensa do seu recolhimento face à isenção outorgada aos produtos industrializados na mencionada Zona Franca;

- mesmo que a contribuinte tenha indicado como amparo legal para sua pretensão o art. 175, RIPI, o qual faz remissão ao art. 82, III, (isenção de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental), não podemos olvidar que os insumos foram adquiridos da ZFM, e são contemplados pela isenção por força do art. 69, III, RIPI . Fica claro

que a motivação para a glosa envolve a natureza dos produtos adquiridos, conjugada com a localidade das empresas fornecedoras;

- assim como cumpre à Administração Pública anular seus próprios atos maculados de ilegalidade, é mister do Fisco Federal averiguar todas as informações constantes do Termo de Verificação Fiscal, jamais prender-se ao embasamento legal identificado pela contribuinte como sendo a justificativa para o crédito de IPI;

- decidiu o Supremo Tribunal Federal que se não ocorresse o creditamento na aquisição de insumos isentos, prejudicada estaria a finalidade da isenção, reduzindo-se a um mero diferimento do tributo não recolhido na origem, frustrando o objetivo que é a redução do preço dos produtos finais. Corroborando com esta tese cita e transcreve trechos dos votos dos Ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio, no julgamento dos RE nº 212.4842 e nº 161.0310, respectivamente;

- em decorrência dessa interpretação os adquirentes de produtos elaborados na Zona Franca de Manaus fazem jus ao crédito do IPI, como se pago tivesse sido, em face da isenção mencionada no art. 69, inciso II, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002. Cita decisões do Conselho de Contribuinte sobre o tema;

Ao analisar referida impugnação a 4ª Turma da DRJ/Salvador proferiu o Acórdão nº 15-30.326, de 10/04/2012, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

*GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS
DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE
REQUISITOS.*

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e sem projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

*INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS.
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, embasado nos seguintes argumentos em síntese:

- que embora o STF no RE 566.819/RS tenha dado entendimento de que nas aquisições de insumos isentos do IPI, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do imposto, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM, sendo esta matéria específica objeto de apreciação no RE 592891/SP que está sendo julgado na sistemática de repercussão geral;

- que “o tratamento distinto para as mercadorias provenientes da ZFM se justifica porque, ao determinar a sua manutenção com características diferenciadas das demais regiões, o texto constitucional impõe que as transações com mercadorias destinadas à ZFM ou dela originadas tenham tratamento fiscal mais benéfico que o aplicável aos mesmos bens quando advindos ou remetidos a estabelecimentos em outras localidades do País. Tal se dá como forma de atrair empreendimentos relevantes para regiões menos desenvolvidas, com vistas a proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174)”. Reforça este entendimento citando o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF o qual prescreve que “essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado”. Cita doutrina de Marco Aurélio Greco sobre o assunto;

- afirma que não se aplicaria ao caso o disposto no § 6º do art. 150 da CF que exige lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos, pois seria a própria Constituição que impõe um tratamento mais benéfico para as operações que envolvem a ZFM, tornando desnecessária a edição de lei que o assegure. Neste sentido defende que o art. 40 do ADCT é norma especial, com eficácia plena, que não pode ser manipulada pelo legislador ordinário;

- que “na hipótese em exame, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles já isentos e provenientes de outras regiões, é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido, ao adquirente, o crédito do valor correspondente ao IPI que deixou de ser recolhido na operação, por força de isenção. Do contrário, não haveria vantagem alguma em adquirir produtos da ZFM e seria aniquilado o incentivo regional concedido pela Constituição”;

- cita jurisprudência do STJ e do TRF da 3ª Região, com decisões favoráveis à apropriação dos créditos de IPI na aquisição de insumos originários da ZFM.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Conforme depreende-se do relatório a única matéria sob litígio é a possibilidade de utilização de crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos adquiridos da ZFM.

A título de observação, registro que esta matéria encontra-se submetida ao rito da Repercussão Geral na Suprema Corte (RE 592891, Relator(a): Min. Ellen Gracie), o qual ainda não foi julgado.

Embora inicialmente o contribuinte tenha apresentado que os insumos adquiridos eram isentos com base no art. 82, III do RIPI/2002, é incontroverso que a isenção deu-se por força do art. 69, inc. II, do RIPI/2002. Caso a isenção fosse a do art. 82, III, o contribuinte teria direito à manutenção do crédito presumido por força do art. 175 do mesmo regulamento. Portanto, resta analisar se o 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. Para uma melhor análise transcreve-se abaixo os dispositivos citados.

Art. 69. São isentos do imposto (Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):

(...)

II - os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

(...)

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).

(...)

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. 6º, § 1º). (Destaquei)

Um dos fundamentos para manutenção do crédito foi o art. 153, § 3º, II da CF que estabeleceu o princípio da não-cumulatividade para o IPI:

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**; (grifei)*

(...).

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**. (grifei)*

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

Neste sentido, o art. 25 da Lei nº 4.502/64, e alterações posteriores, estabeleceu:

*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**. (grifei)*

§ 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.

O Regulamento do IPI, RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), vigente na época dos fatos, por sua vez, em seu art. 163 estabeleceu:

*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). (grifei)*

§ 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 devido na venda dos produtos e o pago na aquisição dos insumos onerados pelo IPI, podendo gerar saldo devedor ou credor do imposto, 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 autorizado por lei específica, pois a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da CF, situação que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade.

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

(...);

*§ 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. (grifei)

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.

Por esta razão 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.

Se a tese do contribuinte de que o art. 40 do ADCT fosse auto aplicável autorizando o creditamento do IPI para os produtos adquiridos com isenção da ZFM, não seria necessária a existência do art. 175 do RIPI/2002, pois assim a regra do art. 40 do ADCT abrangeria também a situação da isenção prevista no art. 82 do RIPI/2002. Entendo que as disposições expressas no art. 40 do ADCT são direcionadas ao legislador infra-constitucional, que no caso estabeleceu algumas regras de benefícios fiscais para produtores e produtos oriundos da Amazônia Ocidental e ZFM, porém não atendeu às especificidades pretendidas pelo contribuinte no presente processo. As razões de ordem econômica apresentadas no recurso voluntário podem até ser muito plausíveis, mas não encontra ressonância no arcabouço legal, acima delineado.

Desta forma, até que haja a decisão definitiva do STF acerca desta questão específica no RE 592891/SP, a este colegiado incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, não lhe sendo permitido afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegações de inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula CARF nº 2).

Por estas razões voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator