



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

Processo n° 16045.720010/2015-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.880 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI - CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES ISENTAS DA ZFM
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I DO CTN. RESP 973.733-SC. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O Superior Tribunal de Justiça, através do REsp nº 973.733-SC, sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, assentou que o *dies a quo* para contagem da decadência para o exercício do direito de constituir/formalizar o crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistente pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser realizado, nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional. Manifestação judicial que deve obrigatoriamente ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho Administrativo, por força do disposto no art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015).

IPI. SALDOS CREDORES. PAGAMENTOS. EQUIVALÊNCIA. REQUISITOS.

Nos termos do art. 124 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/02), então vigente, considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, sendo requisito essencial que os créditos apropriados sejam admitidos pela legislação de regência, assim entendidos aqueles que contam com previsão legal e se respaldam em documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições isentas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo que oriundas da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para: (a1) rechaçar as alegações de nulidade; e (a2) rejeitar a demanda pelo sobrestamento do julgamento; (b) por maioria de votos, para: (b1) manter o lançamento, no que se refere a créditos decorrentes de aquisições da Zona Franca de Manaus, vencido o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b2) excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por voto de qualidade, para rejeitar a argumentação suscitada de ofício, pelo relator, de que teria havido decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 28/04/2010, por decorrer o saldo devedor da glosa das aquisições da Zona Franca de Manaus, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl.

ROSALDO TREVISAN (PRESIDENTE) - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 02-06), em 27/04/2015, do qual o contribuinte foi cientificado no dia seguinte, 28/04/2015 (conforme fls. 02), para cobrança de crédito tributário no valor de R\$17.401.964,81 (dezesete milhões, quatrocentos e um mil, novecentos e sessenta e quatro reais e oitenta e um centavos), a título de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), multa de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no artigo 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/2007, e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos entre 01/04/2010 e 31/12/2010.

O motivo do lançamento é a utilização de créditos básicos indevidos pela Recorrente, eis que, segundo o Auto de Infração, *“o estabelecimento industrial deixou de recolher o imposto fabril em decorrência da escrituração e utilização de créditos básicos indevidos – entradas isentas da Zona Franca de Manaus”*. (fls. 03)

No relatório fiscal de fls. 07 e seguintes, a Fiscalização inicialmente expõe que:

“Visto, LG, acumular expressivos saldos credores em seu Registro de Apuração do IPI (doravante, RAUPI), há mais de década, tem solicitado ressarcimentos de seus saldos positivos do tributo fabril.

Em razão de seus pedidos de ressarcimento, há mais de década também, a Fazenda Nacional vem auditando as operações fiscais relacionadas às atividades industriais da Empresa.

Dentre as irregularidades reiteradamente praticadas por nós verificadas em LG, sobrelevava-se a de inserir, no seu Registro de Apuração do IPI (RAUPI), “créditos em razão de aquisições de mercadorias/insumos advindos da Zona Franca de Manaus.

Não obstante serem aquisições beneficiadas com isenção do imposto, LG “calculava” hipotéticos “créditos” e os transferia para sua escrita fiscal.

Ou seja: entradas sem destaque de IPI fictamente produziam valores que se transmudavam em créditos no RAUPI da Empresa. Que abatiam débitos de IPI e, por conseguinte, incrementava valores de pedidos de ressarcimento”.

Em seguida, a Fiscalização indica os dispositivos que tratam do crédito básico de IPI até o ano de 2010, no Regulamento do IPI de 2002, os artigos 163 e 164, e no período subsequente, sob a vigência do Regulamento do IPI de 2010, os artigos 225 e 226, informando que em dois processos administrativos de interesse da própria contribuinte, a instância administrativa final referendou o entendimento da Fiscalização quanto à ilegitimidade de escrituração e utilização de tais créditos.

São os processos nº 16048.000007/2007-08, que trata de pedido de ressarcimento referente ao 4º Trimestre do ano de 2006, no qual foi proferido o Acórdão nº 3201.007.767, e o processo nº 16048.000005/2007-19, que trata de pedido de ressarcimento

referente ao 3º Trimestre do ano de 2006, no qual foi proferido o Acórdão nº 3201.001.766, cujas ementas possuem a mesma redação, estando a seguir transcrita a ementa do primeiro processo:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006
PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO BÁSICO DE IPI.
O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI e decorrente do princípio constitucional da não cumulatividade; tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de insumos isentos. (Processo nº 16048.000007/2007-08; Data da Sessão: 14/10/2014; Relator: CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO; Acórdão nº 3201-001.767)

Ao final, a Fiscalização conclui que “*dado o entendimento esposado pela Fiscalização e corroborado pela instância recursal, retiramos da escrita da LG os valores indevidos por ela escriturados no interregno de abril a dezembro de 2010, apurando IPI a pagar conforme consta da folha inaugural deste processo fiscal*”.

Contra o lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada improcedente, em 30/11/2015, pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre ("DRJ/POA"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

AQUISIÇÃO DE PRODUTO ISENTO. ZONA FRANCA. CRÉDITO PRESUMIDO. INADMISSIBILIDADE.

O princípio constitucional da não-cumulatividade implementa-se pelo sistema de créditos do imposto. O princípio visa tão-somente a evitar que o somatório dos recolhimentos parciais, efetuados nas várias etapas ao longo da circulação econômica, não ultrapasse o valor que seria devido caso houvesse incidência unifásica na última operação.

A impossibilidade do creditamento por parte do adquirente de insumo isento não afronta o princípio da não-cumulatividade, eis que o tributo não foi cobrado na etapa anterior.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC

Efetuada a cobrança de juros de mora em perfeita consonância com a legislação vigente, não há base para retificar ou elidir os acréscimos legais lançados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS E DOCUMENTOS.

A interposição da impugnação instaura o litígio e consubstancia o momento processual adequado para a apresentação das razões e das provas escritas em que se fundamenta, admitindo-se, excepcionalmente, a juntada de novos documentos escritos em momento posterior somente nas hipóteses de que tratam os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (acrescentados pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97), não aplicáveis ao caso em pauta”.

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 19/01/2016, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem - Comunicado" de fls. 141, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de fls 168 e seguintes, em 18/02/2016 (fls. 165-167), no qual requer a nulidade da decisão recorrida ou a sua reforma, pedindo ainda o sobrestamento do feito até o julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, com base nos seguintes argumentos: **(i)** a decisão recorrida seria nula, por ter incorrido em uma série de omissões, o que implicaria a sua falta de motivação e o cerceamento do direito de defesa da Recorrente; **(ii)** a decisão deveria ser reformada, defendendo a Recorrente que teria direito ao crédito de IPI decorrente das aquisições de insumos isentos advindos da Zona Franca de Manaus e que seria ilegal a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício; e **(iii)** o feito deveria ser sobrestado não com fundamento no artigo 151 do CTN, mas em virtude da existência de Recurso Extraordinário submetido à sistemática da repercussão geral, com fundamento nos princípios da celeridade e economia processual e na efetividade do processo.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, para que o Colegiado aprecie a matéria principal discutida nesses autos, relativa ao direito de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, além das matérias relativas à nulidade da decisão recorrida, à incidência de SELIC sobre multa de ofício, e o pedido de sobrestamento do feito.

Considerando ainda que a Recorrente foi cientificada, em 28/04/2015, de lançamento para constituição de créditos tributários ocorridos entre 01/04/2010 e 31/12/2010, submeto ao Colegiado a apreciação, de ofício, da extinção de parte do crédito tributário por decadência (artigo 156, inciso V, do CTN).

Pedido de sobrestamento do feito

A Recorrente argumenta que o feito deveria ser sobrestado não com fundamento no artigo 151 do CTN, mas em virtude da existência de Recurso Extraordinário submetido à sistemática da repercussão geral, com fundamento nos princípios da celeridade e economia processual e na efetividade do processo.

Como se verifica, a Recorrente não aponta uma regra sequer, a ser interpretada à luz dos princípios invocados, que pudesse dar fundamento ao seu pedido.

De qualquer maneira, é entendimento desta Turma que, após a publicação da Portaria MF nº 545/2013, a qual revogou os dispositivos do Regimento Interno do CARF então vigente que determinavam o sobrestamento de processos administrativos até o julgamento final pelo STF de processos em que reconhecida a repercussão geral (artigo 62-A, parágrafos 1º e 2º), o CARF deve julgar os processos que se encontrem nessa condição, como se verifica da ementa abaixo:

“RETORNO SOBRESTAMENTO. REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA 2-CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, os retornos de sobrestamento sem decisão definitiva do STF (em matérias de reconhecida repercussão geral) devem ser julgados tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF”.

(Acórdão nº 3401.003.445; Sessão de 30/03/2017; Relator: Rosaldo Trevisan)

Esse entendimento permite que o CARF seja palco para debates sobre matérias pendentes de apreciação pelo STF, nos quais as matérias possam ser dissecadas tanto por contribuinte quanto por Fazenda Nacional, sendo objeto de decisões nos mais variados sentidos, dado o número de Turmas em cada Seção, o que permite oxigenar as discussões, em prestígio ao contraditório e à ampla defesa, e resulta na possibilidade de uma exame mais maduro da causa pelo Poder Judiciário, após a devida apreciação por órgão administrativo especializado na matéria.

Tal vantagem seria perdida se o CARF ficasse engessado, esperando por uma decisão definitiva de mérito, em toda a questão que fosse submetida ao rito da repercussão geral.

Ante o exposto, proponho ao Colegiado rejeitar o pedido de sobrestamento.

Decadência em lançamentos de IPI

O CTN estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I¹. Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN², nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A partir da leitura desses dispositivos, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e seguida por esse Tribunal Administrativo é no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Porém, nos casos que envolvem o IPI, merece ainda destaque o artigo 124 do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), que prevê:

"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49). Parágrafo único. Considera-se pagamento: (...) III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher".

Seguindo esse tecido normativo, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma não unânime, afirmou que "*a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário*". (Processo nº 19515.002386/200454; Acórdão nº 9303003.299; 3ª Turma; Sessão de 24/03/2015; Relator: Joel Miyazaki; Voto Vencedor: Júlio Cesar Alves Ramos)

Assim, no presente caso, com fundamento no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002, considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 28/04/2015, devem ser cancelados todos os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 28/04/2010, proposta que submeto, de ofício, à apreciação e decisão do Colegiado.

Nulidade da Decisão Recorrida

A Recorrente alega que a decisão recorrida seria nula, por ter incorrido em uma série de omissões, o que implicaria a sua falta de motivação e o cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Dentre os argumentos que a decisão recorrida deveria ter apreciado e não o fez, a Recorrente menciona: **(i)** as exceções ao princípio da não cumulatividade deveriam constar expressamente no texto constitucional; **(ii)** os fundamentos contidos nos precedentes administrativos e judiciais trazidos pela Recorrente; **(iii)** o entendimento do lançamento resultaria na anulação do benefício, pois a situação seria de mero diferimento, e teria como resultado a desindustrialização da área; e **(iv)** parecer atestando que sem o crédito de IPI não há benefício fiscal na Zona Franca de Manaus.

Ao analisar a questão principal que se discute nesses autos, a existência de direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a decisão recorrida realmente deixou de se manifestar expressamente sobre alguns dos argumentos trazidos pela Recorrente e sobre o parecer acima mencionado, porém, enfrentou as questões relevantes e apresentou fundamentação, a meu entender, suficiente, para defender o seu posicionamento de que inexistiria o direito de crédito discutido, em razão da ausência de dispositivo expresse outorgando o direito de crédito.

Pelo exposto, entendo que a manutenção do lançamento pela decisão recorrida se deu dentro das prescrições legais, sem ofensa ao direito da Recorrente ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, motivo pelo qual voto pelo não acolhimento desta preliminar de nulidade.

Direito de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus

A questão que se coloca nesses autos é se, à luz do ordenamento jurídico vigente, a Recorrente faz jus ao direito de crédito de IPI decorrente de operações de aquisição de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Impende esclarecer que não há qualquer questionamento quanto à isenção fruída pelos fornecedores da Recorrente, tendo a Fiscalização se voltado apenas contra o direito de crédito de IPI escriturado pela Recorrente, de modo que a discussão se cinge a esse último aspecto.

A Constituição da República prevê, em seu artigo 153, parágrafo 3, inciso II, que o IPI será *"será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores"* (grifos nossos). Já com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ("ICMS"), a não cumulatividade encontra assento constitucional no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição da República, que determina que o ICMS *"será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (grifos nossos).

Porém, em relação ao ICMS, de forma diversa do que ocorre com o IPI, há uma ressalva expressa ao direito de crédito em relação à isenção, pois, de acordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição da República, *"II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores"*.

Essa ressalva vem de antes da Constituição de 1988, mais precisamente, decorre da Emenda Constitucional nº 23/1983, conhecida como "Emenda Passos Porto", e alterou unicamente a disciplina de créditos e débitos do ICMS, para transformar o que era regra - direito de crédito nas aquisições isentas - em exceção, mantendo incólume a disciplina de créditos e débitos referente ao IPI. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio:

"Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não. O IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A

Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM³.

Como se verifica, existia uma jurisprudência firme, no sentido de que a aquisição de insumo isento gerava direito de crédito de IPI, com fundamento direto no princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, previsto no artigo 153, parágrafo 3º inciso II, da Constituição da República, considerando ainda que o legislador constituinte quando pretendeu ressaltar esse direito em relação à isenção, o teria feito de forma expressa, como se deu em relação ao ICMS.

Entretanto, no ano de 2007, houve uma guinada no entendimento do Supremo Tribunal Federal ("STF"), por ocasião dos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, passando o STF a não reconhecer o direito de crédito de IPI não somente nas aquisições isentas, mas também nas aquisições sujeitas à alíquota zero e não tributadas, conforme ementas de julgados a seguir:

"IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. (...) (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 7.3.2008)

"Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido". (RE 370682, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 19.12.2007)

Essa jurisprudência foi reafirmada no ano de 2015, em processo de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que foi reconhecida a repercussão geral do tema, em decisão que possui a ementa a seguir: "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência*". (RE 398365 RG, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015)

Com base nesse entendimento do STF, a Fazenda Nacional defende a impossibilidade de os contribuintes escriturarem crédito de IPI em decorrência de aquisições isentas de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Segundo a Fazenda, tal como decidido pelo STF, o princípio constitucional da não cumulatividade não albergaria o direito de

³ RE 212.484-2. Data de Julgamento: 05/03/98.

crédito em aquisições isentas, sendo necessário para o surgimento do direito de crédito que a operação anterior esteja sujeita ao efetivo pagamento do IPI.

Portanto, a ausência de direito de crédito nas aquisições isentas da Zona Franca de Manaus teria como fundamento o artigo 153, parágrafo 3, inciso II, da Constituição da República.

Além disso, os defensores dessa corrente, muitas vezes, apontam o artigo 150, parágrafo 6^a, da Constituição da República⁴, como um fundamento adicional para não se reconhecer o direito de crédito em tais situações, pois esse dispositivo constitucional exigiria lei específica para a concessão do direito de crédito.

No CARF, o entendimento quanto à matéria também vacilou, ao longo dos anos, seguindo as oscilações ocorridas no âmbito do Poder Judiciário. No ano passado, a 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de apreciar novamente a matéria, firmando o entendimento, por maioria de votos, favorável à tese da Fazenda Nacional, em decisão que possui a seguinte ementa:

Ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. ZFM. IMPOSSIBILIDADE.

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 o 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 dos produtos adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental, uma vez que não satisfizeram as condições estabelecidas no art. 82, inc. III do RIPI/2002". (Acórdão nº 9303004.205; Sessão de 09/08/2016; Relatora: Vanessa Marini Ceconello; Redator Designado: Andrada Márcio Canuto)

Trecho do Voto Vencedor:

"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. (...) 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.

⁴ 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.

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".

Contudo, a situação jurídica da Zona Franca de Manaus é peculiar, de modo que não se pode olhar para as aquisições de insumos isentos daquela região do país e de seus efeitos, no que dizem respeito à tributação do IPI, da mesma forma que se olha para as demais aquisições isentas de insumos.

Tanto é assim que o Ministro Marco Aurélio deixou claro, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.819 que naquele recurso não se estava em jogo situação jurídica regida "*por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus*", a indicar que, não se poderia aplicar diretamente, sem um devido exame de todos os nuances envolvidos, a tese firmada pelo STF quanto à generalidade dos casos de aquisições isentas às aquisições isentas da Zona Franca de Manaus. Como bem observado em seu Voto, nos debates ocorridos em sessão de julgamento, após o Ministro Marco Aurélio fazer essa ressalva, também a Ministra Cármen Lúcia admitiu, dizendo "*o caso da Zona Franca, por exemplo, que aí é outra coisa*".

Aliás, os precedentes do STF que firmaram a tese pela ausência de direito à crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos não tinham como origem fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus.

Portanto, é inegável a particularidade existente quanto ao regime jurídico das aquisições de insumos isentos daquela região, para efeito de direito de crédito de IPI, o que decorre da realidade histórica, geográfica, econômica e social da Região Norte do país, que desde a Constituição de 1946 (artigo 199) merece atenção especial dos Poderes Legislativo e Executivo, com vistas ao seu desenvolvimento, proteção e integração ao território nacional.

Em 1953, foi editada a Lei nº 1.806/1953, que dispôs sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, criou a superintendência da sua execução e deu outras providências. Após, veio a Lei nº 3.173/1957, que cria uma zona franca na cidade de Manaus. Em seguida, a Lei nº 5.173/1966, que tratou do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, extinguiu a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA) e criou a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM).

Finalmente, foi editado o Decreto-Lei nº 288/1967, que regula a Zona Franca de Manaus e, em seu artigo 9º, confere a isenção de IPI da qual se discute a possibilidade de gerar direito de crédito para o adquirente, nos seguintes termos:

"Art. 9º 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".

Essa isenção, e aqui começa a distinção que é necessária ser feita, não é uma isenção de natureza fiscal, portanto, não é regida diretamente pelo artigo 176 e seguintes do

Código Tributário Nacional. É uma isenção de natureza extrafiscal que tem como fundamento de validade o artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, *in verbis*:

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

§ 1º Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

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

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas". (grifos nossos)

Na realidade, trata-se de uma isenção de incentivo regional que tem matriz na própria Constituição, não se sujeitando, portanto, ao requisito de estar prevista em lei específica, tal como determina o artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República. É da própria Constituição que essa isenção emana, com o objetivo de efetivar os objetivos fundamentais da República, listados no artigo 3º, da Constituição⁵.

Além disso, o regime jurídico aplicável à Zona Franca de Manaus foi expressamente recepcionado pela Constituição de 1988, que no artigo 40 do ADCT afirma: "*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus*".

E, depois, as Emendas Constitucionais de nº 42/2003 e 83/2014, incluíram os artigos 92 e 92-A, para ampliar o prazo previsto no artigo 40 do ADCT, primeiro, por mais 10 (dez) anos, e depois, por mais 50 (cinquenta) anos, o que resulta na manutenção da Zona Franca até o ano de 2073. Sobre esse ponto, a Ministra Carmen Lúcia já teve a oportunidade de afirmar:

"Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.

O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçada à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo,

⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária". (ADI nº 310; julgada em 19/02/2014)

Portanto, a isenção e demais benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus possuem estatura constitucional, com fundamento de validade nos artigos 43, parágrafo 2º, III, da Constituição da República e artigos 40, 92 e 92-A, do ADCT.

Agora, com relação à isenção de IPI, a sua particularidade reside justamente na necessidade de estar acompanhada do direito de crédito do adquirente para que tenha efetividade, devendo-se, portanto, fazer a distinção e afastar a aplicação da jurisprudência que se firmou para a generalidade dos casos.

Como mencionado, o objetivo da isenção é extrafiscal, no sentido de estimular a instalação de um pólo industrial na região, ocupá-la para garantir a segurança nacional e a proteção da Floresta Amazônica e de toda a sua biodiversidade, gerar desenvolvimento econômico e social na região, diminuir a pobreza e fazer a integração dessa região com o restante do país. Porém, nesse caso, se a isenção não andar junta, de mãos dadas, com o direito de crédito, perde-se o benefício almejado. A única forma da isenção ser efetiva é acompanhada do direito de crédito.

Para ilustrar, peço vênia para tomar emprestado o exemplo singelo, porém, interessante, levantado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, que será novamente mencionado adiante. A situação hipotética colocada é a seguinte: uma indústria em São Paulo, capital, tem a opção de comprar ordinariamente um determinado insumo que custa sem o IPI \$100. De um fornecedor localizado em Santo André, SP, incide IPI no valor de \$20, o que resulta em um custo total de R\$120, com a possibilidade de crédito de \$20. Portanto, um custo efetivo de \$100. Já o fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus está beneficiado pela isenção, portanto, \$0 (zero) a título de IPI.

Admitindo-se que a isenção não gera direito de crédito ao adquirente, os dois fornecedores ofertariam o insumo a um mesmo custo à indústria de São Paulo, capital, pelo valor de \$100, sendo a única vantagem de se comprar na Zona Franca de Manaus um diferimento no desembolso do IPI. Enquanto ao se comprar do fornecedor de Santo André, SP, a indústria deverá desembolsar o IPI de forma imediata, na compra de fornecedor da Zona Franca de Manaus, a indústria só teria que fazer o desembolso na operação seguinte.

A pergunta que deve ser feita é se esse mero diferimento seria incentivo suficiente para que se adquira insumos na Zona Franca de Manaus ou para que determinada empresa se instale na Zona Franca e tenha condições de oferecer com competitividade seus produtos no mercado. A resposta é não. Nesse cenário, as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus perdem, por completo, qualquer atratividade, levando em consideração que elas já largam em desvantagem e nunca conseguiriam ter o mesmo preço sem IPI de uma empresa localizada, por exemplo, em Santo André, SP, em razão de custos de logística, como frete e seguros no transporte.

Enquanto a distância entre Manaus e São Paulo, capital, gira em torno de 4.000km, a depender do trajeto, a distância entre Santo André e São Paulo, capital, é de 20km.

Mas não é só. A distância do mercado consumidor é apenas uma entre as diversas dificuldades enfrentadas por aqueles que empreendem naquela região, existindo

inúmeros desafios a serem enfrentados na instalação e desenvolvimento de um projeto industrial naquela parte do país, como dificuldades para obtenção de mão-de-obra especializada, de fornecedores de bens e serviços etc.

Por todas essas dificuldades e tendo em vista os objetivos fundamentais da República, arrolados no artigo 3º, da Constituição, é que um plano de desenvolvimento para a região foi concebido, vem sendo pensado, aprimorado e implementado por todas essas décadas.

Portanto, a isenção sem que venha acompanhada do direito de crédito, perde-se, por completo, e o direito de crédito existe justamente para, em conjunto com outros incentivos, anular esse custo de logística e tentar colocar as empresas lá localizadas em grau de competitividade com empresas localizadas em outros lugares do país. Não por outro motivo, o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, afirmou: *“não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra”*.

Nessa linha de entendimento, oportuno citar o alentado voto do Juiz Federal Roberto Jeuken, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.61.00.014490-0, pela 3ª Turma do Tribunal Regional da 3ª Região:

“De fato, as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livre de comércio, qualificam-se como um incentivo regional assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e § 2º, não obstante a necessidade da lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, § 6º da mesma, na redação conferida pela EC. 03, de 17.03.93.

Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150 § 6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antigüidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.(...)

Portanto, poderá ser afirmado que a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, confere as mesmas, relevo superior ao já desfrutado no âmbito do parágrafo único do artigo 176 do CTN, onde dotada de características especiais, frente as demais normas isentivas, fundadas no seu caput.. Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório. (...)

Contudo, naqueles casos onde a outorga deita lastro no art. 43 da lei maior, a atuação legislativa processa-se no patamar da própria Constituição, e em sede privativa da União, a qual tem dentre suas elevadas funções, a de promover a unidade nacional através do desenvolvimento regional.

Portanto, neste contexto, o direito ao crédito emerge das próprias finalidades que estão subjacentes a este especial atuar, proporcionando a efetividade do benefício.

De sorte que, no caso, o direito ao crédito é o discrimen que qualifica a utilização destes créditos e não aquele direito fundado tão somente na primeira parte do inciso II do art. 153, §3º (será não-cumulativo) então erigido ao patamar de um princípio absoluto, intocável e balizador da compensação que efetivar-se-á ao em olvido a técnica indicada na mesma sede e no mesmo dispositivo, porém considerada como de uma categoria, mera regra de aplicação de um princípio maior, a ser ajustada consoante farto entendimento doutrinário pátrio, para contemplar crédito de imposto e não imposto pago.

Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas Livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante”. (grifos nossos)

Verifica-se, por conseguinte, que a isenção deve estar acompanhada do direito de crédito, sob pena de se tornar inócua, não atingindo as finalidades para as quais foi instituída, tornando letra morta todo o regime jurídico cuidadosamente editado com esse objetivo e os dispositivos constitucionais que o recepcionaram e lhe deram vida longa até 2076.

Além disso, nesse caso, a não aceitação do direito de crédito implica a transformação da figura da isenção e uma figura de mero diferimento que, muito embora seja uma espécie de benefício fiscal, não foi aquele escolhido pelo legislador para o atingimento do fim por ele pretendido. Observem que o legislador possui, nos termos do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, três instrumentos para atingir o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais: a isenção, a redução de tributos e o diferimento de tributos.

Ao ter escolhido a isenção, que é o maior incentivo possível e adequado ao atingimento dos fins almejados, não se pode interpretar a sua aplicação, de um modo que a torne ineficaz, esvaziada, com a mesma força de um benefício de diferimento - que é uma mera alteração no prazo de pagamento do tributo ou na data de ocorrência do fato gerador - , justamente o menor incentivo, a arma de menor calibre, dentre os que poderia o legislador se utilizar. E o único modo de a isenção ser plena, na sistemática própria do IPI, é que venha acompanhada do respectivo direito de crédito.

Portanto, ante o exposto, pode-se concluir que: **(i)** a isenção do artigo 9º Decreto-Lei nº 288/1967 se qualifica como uma isenção para incentivo regional e tem fundamento direto no artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, sendo recepcionada na ordem constitucional vigente, conforme artigos 40, 92 e 92-A, do ADCT; **(ii)** não tem como fundamento legal, dessa forma, no artigo 176 e seguintes do CTN, não se sujeitando, assim, ao disposto no artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República; **(iii)** nesse caso, a outorga de isenção para incentivo regional só é eficaz e produzirá os efeitos pretendidos, atingindo os fins para os quais foi concebida, se acompanhada do direito de crédito, que não tem como fundamento o princípio da não cumulatividade previsto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição da República, mas encontra fundamento de validade de igual estatura, qual seja, o no artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, considerando-se ainda a especial posição que ocupa a Zona Franca de Manaus e seu regime jurídico no ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, cabe ressaltar que esse entendimento está em linha com as manifestações do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.819, no qual a Ministra Relatora Rosa Weber já proferiu seu voto, reconhecendo o direito de crédito nas aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, sendo seguida pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Todavia, o julgamento foi interrompido com um pedido de vistas do Ministro Teori Zavascki, que expôs que seu entendimento até o início do julgamento era pelo não reconhecimento do direito de crédito, mas que, diante dos debates, havia pensado ser mais prudente pedir vistas para aprofundar seus estudos sobre a matéria. A grande preocupação que o Ministro Teori Zavascki externou dizia respeito ao fundamento para amparar o direito de crédito, já que o direito de crédito no caso não possuía assento no princípio da não-cumulatividade, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição da República, sendo certo que o artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, prevê apenas a isenção e não a isenção acompanhada pelo direito de crédito.

Com relação a esse ponto, na linha do que já se expôs, acredito que o direito de crédito tenha fundamento no próprio artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República e artigo 9º, do Decreto-Lei nº 288/1967, pois essa isenção, para ser efetiva e atingir o seu objetivo de incentivo regional, deve obrigatoriamente estar acompanhada do direito de crédito. Por esse motivo, quando, anos mais tarde, o legislador tratou de projetos específicos para produção de *“produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária”* e outorgou a isenção na saída dos produtos da Zona Franca de Manaus, ele deixou claro que aquela isenção era acompanhada do direito de crédito (artigo 6, caput, e parágrafo 1º, do Decreto nº 1.435/1975), não havendo razões para se impor tratamento diferenciado para um e outro caso.

Além disso, à época da edição da legislação que inseriu a isenção que está a se tratar, o entendimento era firme no sentido de que, ao determinar a isenção em uma operação, a operação seguinte fruiria direito de crédito de IPI, pois, como lembrado pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº 212.484-2, até determinado momento, a *“jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito”*. Assim, o emprego de uma interpretação histórica, levando em conta a intenção original do legislador e a norma que se extraía da legislação à época e que foi considerada por aqueles que se instalaram na região setentrional, também levaria a essa conclusão.

Ademais, o direito de crédito guarda ainda fundamento nos artigos que alçaram o regime jurídico da Zona Franca de Manaus à estatura constitucional, artigos 40, 92 e

92-A do ADCT, que indicam e garantem uma proteção e irredutibilidade de direitos que visem o desenvolvimento e proteção da Zona Franca de Manaus.

Pelo exposto, entendo que o Recorrente tem direito de crédito de IPI sobre as aquisições de insumos isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

Illegalidade da incidência da SELIC sobre a Multa de Ofício

Por fim, pede a Recorrente o afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

A questão que se coloca é se a expressão “débitos” incluiria também a multa de ofício e, com isso, além do tributo lançado, aplicar-se-ia a taxa SELIC para atualização da multa de ofício.

A respeito do tema, destaco a seguir julgado proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, no qual o Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, após fazer uma detida análise da legislação de regência, conclui pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. É ler:

“Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:(...)”

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: *“os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.*

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que: (...)

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput. Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002: (...)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma”. (Processo nº 10580.725551/2011-11; Sessão de 27/07/2013; Relator: Rosaldo Trevisan)

Além das razões expostas no julgado em questão, acrescento que a ausência de previsão legal de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício decorre da própria natureza desses encargos.

Enquanto a multa de ofício constitui uma sanção que tem por finalidade penalizar o devedor pelo inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, os juros de mora têm por objetivo indenizar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação de pagar o tributo por devido dentro do prazo estabelecido por Lei.

Dessa maneira, tendo os juros de mora e a multa de ofício naturezas distintas, não cabe aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de se atribuir à multa de ofício um caráter indenizatório que a mesma não possui. O valor da multa de ofício não serve para indenizar o Estado-credor pelo atraso na prestação do tributo, serve para penalizar o contribuinte que deixou de pagar tributo.

Com isso, o valor da multa de ofício não pode ser majorado em função do tempo que perdurar a mora do contribuinte devedor, com juros compensatórios da mora, por ausência de previsão e em razão da sua própria natureza.

Pelas razões expostas, entendo inaplicável a taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto quanto a essa matéria.

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado, de ofício, **(i)** cancelar os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 28/04/2010, e conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário, para: **(ii)** indeferir o pedido de sobrestamento do feito; **(iii)** afastar a nulidade da decisão recorrida; **(iv)** cancelar o Auto de Infração, tendo em vista o reconhecimento do direito de crédito de IPI decorrente de aquisições isentas oriundas da Zona Franca de Manaus; e **(v)** afastar a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

A designação para redigir o voto vencedor abarca a decadência do direito à constituição/formalização do crédito tributário, aventada de ofício pelo i. Relator, e o direito ao crédito presumido (ficto) de IPI pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus - ZFM, tendo em vista a prejudicialidade da segunda matéria sobre a primeira, como adiante se demonstrará, e ainda que o tema decadência seja preliminar de mérito, inverterei a ordem de enfrentamento processual das questões.

Nesse diapasão, tem-se que a não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI vem fixada no art. 153, § 3º, II da CF/88, como princípio vetor do tributo, nos seguintes termos:

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

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 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;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto inarredável para o direito ao creditamento, na etapa seguinte do ciclo produtivo, que tenha havido cobrança de imposto na etapa imediatamente anterior e não a mera incidência tributária.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

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

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

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, de maneira transversa, sinaliza nessa direção, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

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

§ 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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)

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

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato senso*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto, raciocínio não prejudicado pelo advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Como se observa dos textos legais, é condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva **cobrança** do imposto na aquisição, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária, de modo que a isenção, a não tributação ou a sujeição à alíquota zero, não garantem direito de crédito pela sistemática não cumulativa de apuração do IPI.

Essa é a orientação contemporânea do Supremo Tribunal Federal, fixada no RE 398.365/RS, e também no CARF, como exposto no voto vencido, a partir da análise histórica da jurisprudência pátria acerca do tema.

Abro um parêntese apenas para dissentir da afirmação que era firme a jurisprudência do STF, desde a promulgação da CF/88, no sentido de admitir o crédito presumido pelas aquisições isentas de IPI, ante a inexistência de vedação constitucional semelhante àquela prevista para o ICMS (art. 155, § 2º, II, “a”), ao passo que esse entendimento somente sedimentou-se com a decisão prolatada no RE 212.484/RS, em 05/03/98.

Tocante à apropriação do crédito presumido de IPI pelas aquisições de insumos, isentas, provenientes da ZFM, especificamente, a questão está afetada à sistemática da repercussão geral no RE 592.891/SP, porém, pendente de decisão de mérito.

Portanto, inexistente qualquer precedente judicial, com força vinculante, que submeta este tribunal administrativo a conferir o direito de crédito em debate, a teor do art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015) e 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Respeitante ao exame histórico-econômico da criação da ZFM engendrado pelo i. Relator, como fundamento para o reconhecimento do direito de crédito, entendo que as razões ali arroladas não são suficientes para garantir o pretendido creditamento, uma vez que não há, na legislação de regência daquela área, qualquer dispositivo que estipule o direito vindicado.

Consoante art. 150, § 6º da CF/88, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido**, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só pode ser concedido mediante **lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias taxativamente enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, de sorte que o reconhecimento do crédito ficto pelas aquisições de insumos isentas da ZFM, a meu sentir, viola o texto constitucional.

Mesmo a alegação de pretensa extrafiscalidade da isenção *sub examine* não se apresenta como fundamento ao deferimento do crédito, isto porque a envergadura constitucional da ZFM, como elemento catalisador do desenvolvimento econômico e social da região, não arrima essa conclusão, porquanto os incentivos fiscais criados pelo DL 288/67 e legislação correlata, como instrumentos para alcance daquele objetivo, não elencam esse crédito presumido (ou ficto, como preferem alguns) dentre eles.

Com efeito, quando assim o quis, o legislador textualmente implementou crédito dessa natureza, como ocorreu no art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, *verbis*:

“Art 6º 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.”

Outrossim, não se pode olvidar que os benefícios fiscais da ZFM não se limitam à isenção do IPI pelas saídas de produtos industrializados para outros ponto do território nacional, mas se estendem à isenção pelas aquisições de insumos, por parte de empresas localizadas na ZFM, de qualquer parte do território nacional ou mesmo do exterior, com garantia de isenção, também, do Imposto de Importação respectivo.

Essas medidas necessariamente redundam em desoneração tributária de toda a cadeia produtiva, com claros ganhos de produtividade para empresas instaladas na área de abrangência da ZFM, daí porque a análise de cunho econômico não pode ser, com o devido respeito, simplista, como no exemplo proposto pelo voto vencido, sem considerar todas as demais variáveis.

Outrossim, aspectos de natureza econômica, ao menos em sede contenciosa administrativa, não servem de sustentáculo à concessão do crédito postulado.

Mesmo porque, se enveredarmos por essa trilha, algumas situações reais constatadas causariam espécie e obnubilariam o pretense direito creditório arguido, como verificamos em outros processos julgados na mesma assentada, de titularidade da mesma pessoa jurídica, concernentes a pedidos de ressarcimento, onde a apropriação de créditos pelas aquisições isentas da ZFM resultou em elevação do saldo credor apurado e requerido, de maneira que a União foi instada a devolver, sob forma de ressarcimento, valores que nunca adentraram os cofres públicos.

Ou seja, pretende-se o ressarcimento ou devolução do que nunca foi pago, por força da isenção, o que, a meu sentir, carece de lógica jurídica.

Demais disso, os ganhos decorrentes desses incentivos regionais poderiam ser qualificados também como financeiros, pela ótica da ausência de desembolso por parte dos adquirentes, acarretada pela desoneração, dos tributos incidentes diretamente sobre as aquisições.

Por esse ângulo, perde força o argumento de necessidade de reconhecimento do direito de crédito como forma de não equipará-lo a mero diferimento, como anotado no voto vencido, isso porque, a análise conjuntural exige a avaliação de todas as variantes econômicas, aí incluída a integralidade dos incentivos da ZFM, e não apenas a isenção do IPI pelas saídas de produtos industrializados, isoladamente.

Não se pode perder de vista, ainda, que o princípio da seletividade interfere nessa equação, ao estabelecer alíquotas distintas para os produtos, em função da sua

essencialidade, ao invés de uma alíquota linear ou única, o que resulta na possibilidade de, em certa etapa do ciclo produtivo, posterior àquela beneficiada com isenção, que incida uma alíquota menor que a etapa anterior ou até mesmo uma alíquota zero, profligando qualquer possibilidade de se verificar diferimento do tributo.

Noutro giro, reconhecer o crédito presumido/ficto pelas aquisições isentas de matéria-prima, produto intermediário e embalagens da ZFM equivale, por via oblíqua, a investir o julgador administrativo em legislador ordinário, ao passo que, como enfadonhamente repetido, não existe qualquer dispositivo que, explícita ou implicitamente, confira o direito de crédito ora altercado, seja pela leitura do art. 43, § 2º da CF/88, seja pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT.

Por esse motivo, compartilho a mesma perspectiva do saudoso Min. Teori Albino Zavascki, citado pelo i. Relator, segundo o qual, mesmo tomando o art. 43, § 2º da CF/88 como lastro constitucional para as vantagens fiscais atribuídas à ZFM, de modo a pretensamente afastar o art. 153, § 3º e sua regulação ordinária do princípio da não cumulatividade, o seu texto prevê tão-somente que os incentivos regionais compreenderão, dentre outros, isenções, reduções ou diferimento de tributos, nada mencionando sobre créditos presumidos ou fictos.

Note-se que a própria dicção do sobredito artigo, consubstanciado na expressão “dentre outros”, conduziria à possibilidade de criação do indigitado direito de crédito, ao estabelecer que os incentivos regionais não se limitam àqueles catalogados, todavia é mister do legislador ordinário a sua implementação, não do julgador administrativo.

Em apertada síntese: a apropriação de créditos pelas aquisições isentas de insumos da Zona Franca de Manaus carece de respaldo legal, devendo ser mantida a glosa realizada pelas autoridades fiscais.

Fincado nessa premissa, passo à análise da decadência, argüida de ofício pelo i. Relator, de pronto rechaçando-a.

Com efeito, segundo o art. 124 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) considera-se pagamento a apuração de saldo credor originário do confronto entre os créditos **admitidos** e os débitos no período de apuração, senão veja-se:

“Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

*III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, **dos créditos admitidos**, sem resultar saldo a recolher.” (destacado)*

Portanto, não é qualquer saldo credor que corresponde a pagamento, mas apenas aquele originário da apropriação de créditos legítimos, assim entendidos, aqueles admitidos pela legislação de regência do imposto e comprovados por documentação contábil e fiscal idônea.

Nesse sentido, parcela do saldo credor verificado nestes autos advém do creditamento de aquisições isentas da ZFM - como dito alhures, sem previsão legal -, não havendo como reconhecê-los a condição de “créditos admitidos”, daí porque **não** podem ser equiparados a pagamentos os saldos credores havidos sob estas circunstâncias.

Afastada a existência de aludidos “pagamentos”, incorrente a pre dita decadência, posto que a sua regulação passa a ser feita pelo art. 173 do Código Tributário Nacional e não pelo seu art. 150, § 4º, como decidido no REsp 973.733/SC, julgado sob o rito do recurso repetitivo.

Com estas considerações, voto por julgar incorrente a decadência levantada de ofício e para manter as glosas de créditos pelas aquisições isentas de matérias-primas, material intermediário e de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM.

Robson José Bayerl