



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16045.720010/2015-73
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.368 – 3ª Turma
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria IPI - CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES ISENTAS DA ZFM
Recorrentes LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não-cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3401-003.880, de 25 de julho de 2017 (fls. 263 a 286 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado contra o Contribuinte em 27/04/2015, para exigência de crédito tributário no valor de R\$17.401.964,81, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, multa de 75% 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.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, os seguintes argumentos:

- que o princípio da não cumulatividade estipulado na Constituição Federal de 1988 (CF 88) não condiciona o direito ao crédito do IPI à incidência ou ao pagamento do imposto nas operações anteriores;

- sobre a isenção aos produtos oriundos da ZFM, defende que o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) serve para manter o caráter de incentivo fiscal à região, também para o aproveitamento dos créditos daí originados. Acrescenta longa explanação a reforçar seu ponto de vista, que pode ser consultada diretamente na peça impugnatória.

- acrescenta que, face à atribuição de repercussão geral dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao recurso Extraordinário nº 592.891, é razoável concluir que todas as discussões sobre o tema “devem aguardar a decisão final do STF, com o correspondente sobrestamento dos feitos em relação aos itens que tratam da citada controvérsia”.

- também traz um parecer sobre os aspectos econômicos da interpretação que veda o registro dos créditos isentos da ZFM;

- questiona também a base das decisões do CARF trazidas pela fiscalização, por se tratarem de não definitivas;

- acrescenta também ser ilegal a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício;

- solicita também o sobrestamento do presente processo até a conclusão do Recurso Extraordinário nº 566.819, pelo STF.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por deu provimento parcial ao recurso, 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; e (b2) excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; 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. Conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 288 a 306 em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de nº 9101-00.539. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão paradigma – documento de fls. 307 a 321.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 324 a 326, sob o argumento que no acórdão recorrido o colegiado, decidiu que a multa de ofício não poderia sofrer a incidência de juros de mora. Enquanto no acórdão paradigma indicado ficou decidido de forma diametralmente oposto, considerando que os mesmos dispositivos legais amparam a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 335 a 340, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 365 a 369.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 348 a 360, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão em relação à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 377 a 414) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: i - Nulidade de decisão de primeira instância por ausência de apreciação de fundamento relevante nos termos dos arts. 31 e 59, II do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; - ii- Decadência do direito de lançar do Fisco; iii - Legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou os seguintes acórdãos paradigmas: i - Referente à matéria - Nulidade de decisão de primeira instância por ausência de apreciação de fundamento relevante nos termos dos arts. 31 e 59, II do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foi indicado o acórdão de nº 9303-003.072; - ii- Referente à matéria - Decadência do direito de lançar do Fisco, foi indicado o acórdão de nº 9303-003.299; iii - Referente à matéria - Legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica, foi indicado o acórdão de nº CSRF/02-01.212. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documento de fls. 416 a 467.

O Recurso Especial do Contribuinte não foi admitido, conforme despacho de fls. 474 a 481.

O Contribuinte interpôs agravo às fls. 489 a 511, sendo que este foi acolhido para dar seguimento ao Recurso Especial relativamente às matérias "decadência do direito de lançar do fisco" e "legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica"; e rejeitado relativamente à matéria "nulidade de decisão de

primeira instância por ausência de apreciação de fundamento relevante", conforme despacho de fls. 519 a 529.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 539 a 548, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 324 a 326.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda.

É como voto.

Do mérito

No mérito, a discussão cinge-se à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que o assunto não é mais passível de discussão no CARF, pois existe Súmula a respeito:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Recurso Especial do Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento parcial, conforme despacho de fls. 474 a 481 e fls. 519 a 529.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou os seguintes acórdãos paradigmas: i - Referente à matéria - Nulidade de decisão de primeira instância por ausência de apreciação de fundamento relevante nos termos dos arts. 31 e 59, II do Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foi indicado o acórdão de nº 9303-003.072; - ii- Referente à matéria - Decadência do direito de lançar do Fisco, foi indicado o acórdão de nº 9303-003.299; iii - Referente à matéria - Legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica, foi

indicado o acórdão de nº CSRF/02-01.212. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documento de fls. 416 a 467.

Após o Agravo interposto pelo Contribuinte, seu Recurso Especial foi admitido parcialmente, relativamente às matérias "decadência do direito de lançar do fisco" e "legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica"; e rejeitado relativamente à matéria "nulidade de decisão de primeira instancia por ausência de apreciação de fundamento relevante".

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte, conforme despacho de fls. 474 a 481 e fls. 519 a 529.

É como voto.

Do Mérito

A matéria enfrentada pela Contribuinte em sede de apelo especial se refere a Decadência e a legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica.

Da Decadência.

Em relação ao IPI, a legislação considera “pagamento” o aproveitamento de saldo credor (desde que legítimo). Veja-se o art. 124 do Regulamento do IPI/2002 (Decreto n.º 4.544/2002), aplicável ao caso:

“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.”

Tal disposição está presente também no atual Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/2010), no art. 183.

No caso concreto, a Recorrente deduziu seus débitos dos créditos que possuía, operação que resultou em ausência de IPI a recolher no período de apuração do imposto ora exigido. Tal procedimento, no entanto, é considerado pagamento, nos termos artigo mencionado acima.

Refletindo sobre o tema, concordo com a posição do Recorrente. O art. 124 do RIPI/02 é expresso em equiparar pagamento à compensação.

Ademais, o voto vencedor reconhece que a apuração de saldo credor corresponde a pagamento, nos termos do artigo 124, parágrafo único, inciso III do RIPI/02 (o que atrai a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para fins de contagem de prazo decadencial), contudo, nega a sua aplicação ao caso concreto única e exclusivamente sob a alegação de que os créditos registrados pela Recorrente não seriam admitidos pela legislação, por serem decorrentes de aquisições isentas da ZFM. E, contraditoriamente, reconhece que apenas parcela dos créditos registrados pela LGE advém de créditos de aquisições isentas da ZFM. Isto é, que a outra parcela são créditos admitidos.

Entendo que a melhor leitura desse dispositivo foi realizada pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em seu voto vencedor no Acórdão CSRF n.º 9303003.299,

reproduzido abaixo, de interesse de outro fabricante de Coca-Cola, que tratou de matéria idêntica à discutida no presente processo:

Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.

Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).

Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I.

Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.

Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.

Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação.

Vale ressaltar que a Fiscalização reconheceu que a Contribuinte teve créditos admitidos pela Fiscalização em sua escrita fiscal. Desta maneira, a dedução dos débitos pela utilização dos créditos do imposto, no período de apuração em que resultou saldo credor, equipara-se a pagamento antecipado, e pois, de ser aplicado o prazo decadência previsto no art.

150 do CTN, sendo suficiente que tais créditos sejam admitidos pela Contribuinte, ainda que erradamente, mais sem dolo, fraude ou simulação.

Vale ressaltar que o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão n.º 9303-003.808, de 26 de abril de 2016, entendeu que existência de créditos de IPI ainda que insuficientes, na escrita fiscal, admitidos pela fiscalização é bastante para aplicação do art. 124, § único, III do RIPI/2002.

Por fim, destaco que em 26 de abril de 2016, esta Câmara Superior, no acórdão n.º 930,3003.808, decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para reconhecer a decadência dos fatos geradores referentes aos 1º e 2º decêndios de janeiro/2006. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões;

Processo nº 10840.720039/201170

Acórdão nº 9303003.808– 3ª Turma

Sessão de 26 de abril de 2016

Matéria IPI AUTO DE INFRAÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE

(...)

DECADÊNCIA.

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

Há também, diversas decisões que endossa posicionamento acima, senão vejamos:

“DECADÊNCIA-OCORRÊNCIA. Aplica--se o § 4º, do artigo 150, do CTN, para o mês de março de 2005, já que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação e houve pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010” (Acórdão no 3401-005.037, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, unânime, sessão de 22.mai.2018)

“DECADÊNCIA. PAGAMENTOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI. Aplica-se a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN, ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando houver pagamentos, nos termos do art. 124, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2002, reproduzido no art. 183, parágrafo único, inc. III, do RIPI/2010.” (Acórdão no 3401-004.009, Rel. Cons. Fenelon Moscoso de Almeida, unânime - em relação ao tema, sessão de 28.set.2017)

“DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002). 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, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação. Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.” (Acórdãos no 3401-003.872 e 873, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, unânime - em relação ao tema, sessão de 25.jul.2017)

Dessa forma, considerando que a Recorrente tomou ciência do lançamento em 28.04.2015, devem ser cancelados todos os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 28.04.2010.

Da legitimidade do crédito de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288/ 1967

Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em *obter dictum* do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagravamento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Ceconello no acórdão n.º 9303-004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar

"no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em:

http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção

dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

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

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]

Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]

SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]

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

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não 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 ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a

isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]

... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão

favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpre observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]”

Sendo assim, manifesto minha concordância com o voto da ilustre colega, o que entendo que o sujeito passivo faz jus ao direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, eis que se conforta em fundamentos preceitos legais, constitucionais. E, porquanto, o princípio da não cumulatividade do IPI não tem o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

Ademais, o STF também já se pronunciou sobre a questão específica da legitimidade do registro de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos provenientes da ZFM, conforme se observa da seguinte ementa e trecho do voto do Ministro Relator Nelson Jobim, no RE nº 212.484/RS:

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

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI creditasse do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Trecho do voto do Min. Nelson Jobim:

Os produtores de Coca-Cola não pagam IPI sobre o xarope, mas são obrigados pela incidência da alíquota de 40% sobre o refrigerante.

Os outros produtores pagam IPI sobre o xarope, mas gozam de uma redução de 50% sobre a alíquota de 40%.

Após isso, para estabelecer uma concorrência mais leal, a TIPI – Tabela de Produtos Industrializados – reduziu a alíquota sobre o xarope de 40% para 27% (...)

Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros – produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca – gozariam de um crédito em relação à parte isenta.

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

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM: ‘havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto...’.

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto¹⁷.

Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto

constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF – RE n.º. 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/02-01.212.Processo n.º. 10640.000666/95-75. Recurso RD/203-0.379 (203-098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

IPI - I) CRÉDITO DO IMPOSTO - Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário n.º 212.484-2, tendo em vista as disposições do Decreto n.º 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD - Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA - A multa de ofício,' prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei n.º 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo n.º 10875.000380/96- 71, Acórdão n.º 202-11.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF – RE nº. 212.484-2 –, não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, § 2º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão nº. 201-73.657. Processo nº. 10830.006349/96-05. Recurso nº. 107.342.

Recorrente: Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda.. Recorrida: DRJ em Campinas – SP. Data da sessão: 15 de março de 2000. Data da publicação: 15 de março de 2000).

Por fim, cabe notar que a discussão em comento é atualmente objeto de discussão no RE nº 592.891/SP em tramite no STF, em que figuram como partes a Fazenda Nacional e a empresa de telefonia Nokia do Brasil Ltda. Até o momento foram proferidos três votos no sentido de admitir a utilização dos créditos provenientes da ZFM.

No caso em questão, a Fazenda Nacional se insurge contra decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que reconheceu à Nokia do Brasil o direito de reconhecimento integral de créditos de IPI na aquisição e insumos oriundos da ZFM. Quando da análise do RE em comento, o STF reconheceu, em face da multiplicidade de recursos que tratam do mesmo tema, a sua repercussão geral, de forma que é razoável concluir que todas as discussões, não apenas na esfera judicial como também administrativa, devem aguardar a decisão final do STF em relação ao referido processo, com o correspondente sobrestamento dos feitos em relação aos itens que tratam da citada controvérsia.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator Designado

Em que pese a clareza com que foram apresentados os fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora em sua análise do recurso especial do Sujeito Passivo, peço vênia para deles discordar.

Com efeito, entendo que:

(a) não sejam devidos créditos de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus - ZFM com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica; e

(b) conseqüentemente, não seja aplicável ao caso a presunção de recolhimento antecipado do tributo, em face da escrituração de créditos em valor superior ao dos débitos, para fins de atração da regra decadencial do art. 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 1968 (Código Tributário Nacional - CTN).

A seguir, passo a analisar cada uma das duas matérias acima referidas.

Créditos de IPI sobre insumos oriundos da Zona Franca de Manaus

Por uma questão de lógica, inicio este voto pela análise do créditos de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM. Pois bem, esse tema já foi enfrentado por essa turma, conforme o Acórdão nº 9303-006.978, da relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujas razões de decidir adoto, nos termos a seguir reproduzidos:

Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventado) do STF no RE nº 212.484-2/RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da Coca-Cola).

Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte Ementa:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI

(RE nº 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE nº 592.891/SP).

Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme

exemplificado nas Ementas parcialmente transcritas a seguir Acórdão nº 3302-004.629 (de 27/07/2017):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE nº 370.682 e nº 566.819.

Acórdão nº 3302-005.225 (de 26/02/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.

Observe-se que, no primeiro Acórdão, explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (tax on tax) e não "base contra base" (basis on basis), como ocorre com o IVA europeu.

Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

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;

Não poderia ser diferente a dicção do Código Tributário Nacional, norma geral tributária:

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.

A Súmula CARF nº 18 vai no mesmo sentido, só que tratando de alíquota zero (a "lógica" é mesma):

Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

(Destaques do original.)

Por essas razões não há que se acolher o entendimento da contribuinte de que seja possível utilizar-se dos créditos relativos a produtos tidos por ela como isentos ou mesmo tributados por alíquota zero.

Decadência

Sendo indevido o creditamento do IPI em relação aos insumos em tela, não há que se falar em saldo credor ao final dos períodos de apuração.

No caso, o sujeito passivo pretendia que fosse aplicado o artigo 124, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002 RIPI/ 2002, que admite, como pagamento, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Contudo, entendo que essa presunção de pagamento antecipado somente pode ser aplicada em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Na hipótese de autos, em todo o período autuado o contribuinte não possui pagamentos, nem mesmo na forma do art. 124 do RIPI/2002, haja vista ter o mesmo se valido de créditos não admitidos, conforme acima colocado neste voto.

Assim, sendo ilegítimos os créditos glosados, os saldos credores constantes da escrita fiscal tornaram-se efetivos saldos devedores. Portanto não há que se falar em pagamento antecipado presumido e o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 16045.720010/2015-73
Acórdão n.º **9303-008.368**

CSRF-T3
Fl. 196
