



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

Processo nº 16095.000399/2009-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.473 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria IPI
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/01/2004 a 29/02/2004, 11/03/2004 a 31/05/2004, 21/06/2004 a 10/07/2004, 21/07/2004 a 31/07/2004, 11/08/2004 a 31/08/2004, 11/09/2004 a 30/09/2004, 11/10/2004 a 31/01/2005, 11/02/2005 a 28/02/2005, 11/03/2005 a 10/04/2005, 21/04/2005 a 30/06/2005, 11/07/2005 a 31/07/2005, 11/08/2005 a 30/11/2005, 11/12/2005 a 31/12/2005
Ementa

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

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. Inexistindo a antecipação do pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ RESP 973.733.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/01/2004 a 29/02/2004, 11/03/2004 a 31/05/2004, 21/06/2004 a 10/07/2004, 21/07/2004 a 31/07/2004, 11/08/2004 a 31/08/2004, 11/09/2004 a 30/09/2004, 11/10/2004 a 31/01/2005, 11/02/2005 a 28/02/2005, 11/03/2005 a 10/04/2005, 21/04/2005 a 30/06/2005, 11/07/2005 a 31/07/2005, 11/08/2005 a 30/11/2005, 11/12/2005 a 31/12/2005
GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

Não gera direito a crédito os concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia

Ocidental/Zona Franca de Manaus e sem projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Eduardo Lourenço Gregório Jr, OAB/DF nº 36.531.

Assinado digitalmente

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA- Presidente.

Assinado digitalmente

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama (Relatora).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Companhia de bebidas das Américas – AMBEV contra Acórdão nº 14-40.414, de 6 de fevereiro de agosto de 2013, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação com a manutenção integral da exigência fiscal fustigada.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

“Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, conforme enquadramento legal à fl. 370, foi lavrado o auto de infração às fls. 364 e 365, em 23/09/2009, pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Sérgio Luiz Sadalla Zeitune, para exigir R\$ 964.711,13 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 564.607,82 de juros de mora calculados até 31/08/2009, e

R\$ 723.533,13 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 2.252.852,08.

Consoante a descrição dos fatos às fls. 366/370, complementada pelo termo de verificação e constatação (fls. 343/347), a contribuinte, no período discriminado na ementa deste Acórdão, recolheu a menor o imposto em virtude da utilização de créditos básicos indevidos alusivos à aquisição de rolhas metálicas (para garrafas) da Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental, em desacordo com as condições estabelecidas para a isenção prevista no RIPI/2002, artigo 82, III. O aproveitamento dos créditos, pelo sujeito passivo, deu-se com fulcro no art. 175 do mesmo Regulamento. Na verdade, à vista das notas fiscais de aquisição, a isenção se refere ao art. 69, II, do RIPI/2002, sem a garantia do crédito previsto no art. 175.

Também foram aproveitados indevidamente créditos referentes a aquisições de materiais para manutenção e/ou reparo de bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos).

Os valores de créditos glosados, escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI sob a rubrica “outros créditos”, são detalhados em demonstrativo inserto no próprio termo de verificação e constatação (fl. 346).

A empresa tomou ciência da exação em 30/09/2009, por via postal, conforme cópia do aviso de recebimento (AR) nos autos.

Em 23/10/2009, insubmissa, a contribuinte apresentou, por via postal, a impugnação às fls. 376/405 subscrita pelos patronos da pessoa jurídica constituídos pelo instrumento às fls. 406 e 407, em que aduz, em síntese, que, quanto aos créditos relativos aos produtos com isenção: **a)** independentemente de o produto originário da Zona Franca de Manaus ser ou não isento, há o direito ao crédito em virtude do princípio da não cumulatividade do IPI, verdadeira cláusula pétrea na Constituição Federal (art. 153, IV), tendo sido utilizado o verbo “será”, e não o vocábulo “poderá ser” concernente ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto; a restrição quanto ao direito ao crédito na isenção existe somente em relação ao ICMS (art. 155, II, § 2º, II, “a” e “b”); o impedimento do ato de crédito quanto à operação anterior corresponde a considerar a regra isentiva como mero diferimento, tudo conforme doutrina e jurisprudência (notadamente o julgamento do RE nº 212.484-2), sendo o princípio da não-cumulatividade, que não comporta exceção, uma garantia individual do contribuinte; **b)** os produtos intermediários isentos adquiridos pela impugnante na Zona Franca de Manaus, destinados à fabricação de bebidas, implicam o direito ao crédito à luz do princípio da não-cumulatividade, sendo a isenção uma causa de exclusão do crédito tributário, pela

qual o fato gerador ocorre com a plena incidência do tributo por força de lei, inclusive com alíquota, porém outra lei dispensa o sujeito passivo do pagamento em razão de políticas econômicas ou fiscais, conforme doutrina e jurisprudência do STJ; a isenção gera o direito ao crédito escritural, já que há o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito tributário, diferentemente da hipótese de alíquota zero, para a qual há o surgimento de uma obrigação tributária sem expressão e o direito a um crédito nulo; c) a impugnante tem o direito ao crédito presumido na aquisição dos produtos da Zona Franca de Manaus em virtude da previsão legal (princípio da legalidade), conforme o Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º; uma leitura desatenta da legislação implicaria que o direito ao crédito seria somente em relação a “produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas de produção regional (...)”, mas deve ser levado em conta o § 1º do dispositivo mencionado, por aplicação do “princípio da articulação e da redação das leis”, enunciado nos arts. 10 e 11 da Lei Complementar nº 95, de 1998; operada a ampliação do conteúdo e do alcance do art. 6º pelo § 1º, sendo as “rolhas metálicas” produtos intermediários para a fabricação de garrafas, o crédito é admissível; na regulamentação da matéria (RIPI/2002, arts. 82, III, e art. 175), houve a supressão da referência a “produtos intermediários e embalagens”; conforme o STF, a autoridade administrativa deve se pautar pelo conteúdo da Lei, em detrimento do regulamento; d) especificamente quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito de produtos isentos fabricados na ZFM (produtos com tratamento diferenciado em virtude do art. 40 do ADCT da CF/88), não houve mudança do entendimento pelo STF vertido nos autos do RE nº 212.484-2-RS (a mudança que trouxe o julgamento do RE 444.267-1 em 18/04/2007 somente abrange os demais casos de isenções), acompanhado pelo STJ e pelo Conselho de Contribuintes, e por isso a autuação deve ser anulada; ainda que houvesse mudança de entendimento do STF quanto ao assunto específico, o efeito atinge apenas as partes litigantes, pois se trata de controle difuso de constitucionalidade.

Por fim, dado o acerto pleno da impugnação apresentada, requer que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente.”

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação com a manutenção integral da exigência fiscal fustigada, em acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/01/2004 a 29/02/2004, 11/03/2004 a 31/05/2004, 21/06/2004 a 10/07/2004, 21/07/2004 a 31/07/2004, 11/08/2004 a

31/08/2004, 11/09/2004 a 30/09/2004, 11/10/2004 a 31/01/2005, 11/02/2005 a 28/02/2005, 11/03/2005 a 10/04/2005, 21/04/2005 a 30/06/2005, 11/07/2005 a 31/07/2005, 11/08/2005 a 30/11/2005, 11/12/2005 a 31/12/2005

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

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

INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/01/2004 a 29/02/2004, 11/03/2004 a 31/05/2004, 21/06/2004 a 10/07/2004, 21/07/2004 a 31/07/2004, 11/08/2004 a 31/08/2004, 11/09/2004 a 30/09/2004, 11/10/2004 a 31/01/2005, 11/02/2005 a 28/02/2005, 11/03/2005 a 10/04/2005, 21/04/2005 a 30/06/2005, 11/07/2005 a 31/07/2005, 11/08/2005 a 30/11/2005, 11/12/2005 a 31/12/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Cientificado do referido acórdão em 21 de março de 2013, apresentou recurso voluntário em 19 de abril de 2013 ao Conselho Administrativo Fiscal – CARF,

pleiteando o cancelamento integral do lançamento de ofício ou, quando menos, o reconhecimento da decadência parcial da exigência, no que concerne aos períodos de janeiro ao 2º decêndio de setembro de 2005.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 21 de março de 2013, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário – apresentando a recorrente recurso voluntário em 19 de abril de 2013.

Depreendendo-se da análise do recurso voluntário, vê-se que o cerne da lide envolve a lavratura de Auto de Infração com a exigência de IPI, acrescido de multa de ofício e juros moratórios, em decorrência da revisão da apuração do imposto por estabelecimento no período de janeiro/2004 a dezembro de 2005, com a glosa de créditos relativos à aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e de materiais de manutenção e peças de reposição.

Insurge a recorrente que em impugnação deduziu diversas razões de improcedência da ação fiscal, em especial no que concerne à glosa dos créditos correspondentes aos insumos oriundos da ZFM, argumento estes afastados pela DRJ, que manteve *in totum* o Auto de Infração lavrado.

Quanto à alegação de decadência parcial, traz a recorrente que:

- O auto de infração compreende o período de janeiro/2004 a dezembro de 2005, tendo sido dada ciência em 22/09/2010;

- Sendo de 5 anos contados da ocorrência do fato imponible o prazo para a autoridade fazendária promover a homologação ou o lançamento de ofício, é inescindível que os valores correspondentes aos períodos de janeiro de 2004 ao 2º decêndio de setembro de 2005 foram extintos pela decadência, na forma do art. 150, § 4º c/c art. 156, V, do CTN;
- O IPI é tributo submetido à modalidade de lançamento por homologação, na medida em que o montante é apurado, pago e declarado antes de qualquer providência ou manifestação da Administração Fiscal;
- À Administração compete homologar o procedimento do contribuinte ou, dele discordando, efetuar lançamento, desde que no prazo previsto no § 4º do art. 150, pois, findo este, de acordo com seus expressos termos, há a homologação e o crédito está definitivamente extinto;
- Durante o período de que se trata, a legislação determinava que a apuração do IPI deveria se dar em períodos decendiais (art. 199 do RIPI/02), sendo o seu recolhimento realizado até o terceiro dia útil do encerramento do decêndio de apuração (art. 202, II, do RIPI/02);
- Tendo sido a recorrente intimada da autuação em 22/09/2010, a parcela da exigência relativa ao período compreendido entre janeiro e o 2º decêndio de setembro/2005 está decaída, razão pela qual deve a exigência ser cancelada;
- Destaque-se, nesse sentido, que o fato de a decadência dos supostos créditos não ter sido objeto de considerações em primeira instância em nada impede o seu reconhecimento, por tratar-se de matéria de ordem pública, reconhecível de ofício pela autoridade julgadora em qualquer tempo ou instância.

Passada a exposição da recorrente, por se tratar a decadência matéria de ordem pública, passo a analisar a manifestação de decadência parcial, pois cognoscível em qualquer grau de jurisdição, inexistindo prejuízo à postergação de sua análise.

Para tanto, importante trazer que a questão relativa ao termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, encontra-se pacificada pela recente jurisprudência deste CARF que acolhe o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333SC, na sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I- Em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II- Nas demais situações:

a) se houve pagamento antecipado ou declaração de débito: data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

b) se não houve pagamento antecipado ou declaração de débito: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Vê-se, então, que essa discussão não pode mais ser apreciada no CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62-A do Regimento Interno - RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RESP 973.733.

Destarte, se o STJ decidiu que o pagamento antecipado é relevante para caracterizar o lançamento por homologação, não há como acolher a interpretação contida no recurso voluntário, que caminha em sentido diametralmente oposto ao entendimento daquele Tribunal.

No presente caso, vê-se que o termo inicial para a contagem da decadência referente ao período mais antigo (janeiro de 2004) é janeiro de 2005 – o que, por conseguinte,

não há como se acolher a decadência. Eis que o prazo findo seria dezembro/2010, ou seja, posterior a data da ciência do Auto de Infração.

Dessa forma, não acolho a decadência pedida.

Quanto à alegação de ilegitimidade da glosa de créditos de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, argumenta a recorrente, em síntese, que:

- Prevaleceu em 1ª instância o entendimento no sentido de que tratando-se de aquisição de rolhas metálicas produzidas na Zona Franca de Manaus, “operação passível de isenção do IPI por enquadrar-se no disposto no artigo 69 – inciso II do RIPI/2002, (...) sem direito ao benefício estabelecido no artigo 175 do mesmo Regulamento, uma vez que tal artigo somente garante o direito ao crédito do imposto àquelas operações descritas no inciso III do artigo 82” do RIPI/2002;
- No entanto, os estabelecimento situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado, não sendo dado à Administração interpretá-lo como as isenções aplicáveis às demais unidades industriais em outras regiões. De fato, ainda que os produtos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM não estivessem enquadrados nos arts. 82, III, e 175 do RIPI/02, possui a recorrente o direito ao crédito do IPI, por força do tratamento tributário diferenciado preconizado pelo art. 40 do ADCT;
- Não se sustenta a pretensão fiscal de se estender aos bens originários da ZFM a vedação ao crédito do IPI aos produtos isentos oriundos das demais regiões do País, inclusive as mais desenvolvidas, sob pena de “esvaziar o alcance da preservação, por norma de envergadura maior, da Zona Franca de Manaus”, mediante o abandono da “região à própria sorte, o que ocorrerá caso as vantagens previstas no campo fiscal tornem-se comuns a todo o País.

Para melhor elucidar a controvérsia, importante transcrever parte do voto constante do Acórdão da DRJ:

“Direito ao crédito na aquisição de produtos isentos em geral, incluídos aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus.

A isenção de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus tem a seguinte origem:

Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

“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. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)”

Não há previsão para a apropriação de créditos, a não ser para o caso expandido no tópico anterior (produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária).

A impugnante pretende obter o reconhecimento pela Administração Fazendária do aproveitamento de créditos alusivos a insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, vale dizer, sem a oneração do IPI, sob pena de conspurcação do princípio da não cumulatividade insculpido na Carta Magna, art. 153, § 3º, II.

Como já destacado alhures, não se trata dos créditos preconizados pelo RIPI/2002, art. 175 (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º), ou seja, relativos a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados como matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e sem projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

Transcreve a contribuinte jurisprudência emanada da Suprema Corte no que concerne ao aproveitamento de insumos isentos, com esteio no princípio em questão. Inicialmente, deve ser aduzido que decisões judiciais atinentes ao caso concreto, como é assente, não têm eficácia erga omnes; não constituem legislação tributária, à luz do CTN, arts. 96 e 100, e dependem de Resolução do Senado Federal para que tenham efeito sobre a atividade da Administração Tributária (controle difuso da constitucionalidade).

De acordo com o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, se houvesse declaração de inconstitucionalidade, de lei, tratado ou ato normativo que tratam da manutenção e utilização de créditos escriturais do IPI, com eficácia ex tunc, proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado de constitucionalidade), relativamente à questão sob escrutínio, então seria permitido às autoridades fiscais incumbidas do julgamento administrativo em 1ª instância afastar a aplicação do diploma normativo tisdado de inconstitucionalidade, mediante ato emanado do Secretário da Receita Federal.

Do contrário, deve ser aduzido que o princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo que a apreciação de questionamentos de jaez constitucional e de pronunciamentos doutrinários não é província da atividade de julgamento administrativo empreendida pelo órgão competente no seio da Administração Pública, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Nesse sentido, cabe destacar o disposto na Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, especificamente o art. 7º:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos”.

Raciocínio semelhante se aplica a decisões emanadas do Conselho de Contribuintes (CTN, at. 100, II).

Deve ser, primeiramente, destacado o dispositivo constitucional mencionado reiteradamente na peça de defesa:

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

(...)

§3.º O imposto previsto no inciso IV:

II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

O princípio da não-cumulatividade, radicado na Lex Legum, não é amplo e irrestrito, como pretende que seja a contribuinte, ao reclamar o creditamento, independentemente da incidência, ou não, do IPI sobre os insumos adquiridos. É perfeitamente possíveis sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Exemplo disso é o próprio direito de ação (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) que, apesar de estar garantido de forma ampla e irrestrita no texto constitucional, sofre limitações impostas pelas leis processuais infraconstitucionais, já que seu exercício é condicionado à verificação dos pressupostos processuais e das condições da ação.

Não há como sustentar o procedimento da postulante com base no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva. Princípios constitucionais possuem como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

O princípio em comentário, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser estremado no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a denominada

incidência em cascata, ou seja, a tributação de cada operação isoladamente, sem que seja considerada a tributação nas operações anteriores.

A conclusão haurida desse princípio é a de que, se não foi cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos, não há direito ao crédito. Vale dizer que somente se consideram na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados. Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no voto que proferiu no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, em que assevera: "a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela".

É curial ressaltar que, se fosse admitido crédito de insumo que não correspondesse a imposto efetivamente pago na sua aquisição, o sujeito passivo (contribuinte de direito) seria beneficiado, pelo simples fato de que o imposto seria cobrado integralmente do consumidor final (contribuinte de fato) e recolhido à Fazenda apenas pela diferença entre o valor lançado na saída do produto final e o crédito (indevido).

Seria normal o recolhimento pelo sujeito passivo, após a venda do produto e a apuração periódica do imposto, apenas da diferença (débito – crédito) se pagamento do imposto houvesse na aquisição do insumo; do contrário, trata-se de locupletamento ilícito, repudiado pelo ordenamento jurídico.

É exatamente isso que a contribuinte colima em sua pretensão.

Ora, crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, é a própria Constituição Federal, no parágrafo 6º do artigo 150, que impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos, como incentivos fiscais, ou redução da base de cálculo.

Ademais, a tese perfilhada pela impugnante, na verdade, altera o sentido do texto constitucional de tal forma que uma não-cumulatividade, que se opera pelo abatimento do imposto já pago pelo que for devido,

transforma-se numa exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto. O tributo em questão sofre uma metamorfose e passa a ser um imposto sobre o valor agregado, o que positivamente não é.

Com o fito de ilustrar a argumentação acima, cumpre transcrever lapidar escólio do tributarista Marco Aurélio Greco:

“(...) Não-cumulatividade é mecanismo aplicativo que deve situar-se dentro do âmbito do pressuposto de fato do imposto. Por si só não indica o pressuposto de fato do imposto. Trata-se de mera técnica, compatível com pressupostos de fato distintos. O fato de um imposto sujeitar-se à técnica da não-cumulatividade não significa que seu pressuposto de fato seja o valor agregado.

Na medida em que o pressuposto de fato do IPI, previsto na Constituição, é a existência de um produto industrializado e, portanto, não é imposto “sobre” valor agregado, mas sim “sobre” produto, disto decorre que a não cumulatividade prevista no inciso II do § 3º do artigo 153 da CF/88 corresponde a um mecanismo de aplicação do imposto mas, constitucionalmente, não se vocaciona a dimensionar valor agregado.

Se o pressuposto de fato fosse o valor agregado, a não-cumulatividade deveria servir para aferir a dimensão da agregação ocorrida em determinada etapa do ciclo econômico; porém, como o pressuposto de fato não é este, a não cumulatividade não encontra no valor agregado sua razão de ser, nem seu critério de operacionalização.

Neste ponto, o artigo 153, § 3º, II da CF/88 é explícito ao acolher a técnica “imposto sobre imposto” pela qual deduz-se do montante do imposto devido em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado não cumulatividade tanto pode se operacionalizar “base sobre base” como “imposto sobre imposto”, pois ambas são aptas a aferi-lo. Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua

operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento “agregação”), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o “imposto”).

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”(…).”

Por essa razão, além da falta de previsão legal, não é possível que seja admitido crédito de imposto que não tenha sido pago na aquisição dos insumos, não obstante a decisão em contrário do Pretório Excelso, no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, que só opera efeitos entre as partes.

À guisa de ilustração, além da invocação de outros julgados existentes (RE nº 353.657, RE nº 370.682, RE nº 444.267-1 e RE nº 372.005-8), deve ser trazido à colação recente pronunciamento do STF sobre o assunto, infenso à tese do aproveitamento de créditos fictícios, sem causa:

“DJe nº 115/2007 - terça-feira, 02 de outubro Supremo Tribunal Federal 146

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 551.244-4 (798)

PROCED. : SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : DANICA TERMOINDUSTRIAL LTDA

ADV.(A/S) : CELSO MEIRA JUNIOR E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão que reconheceu direito ao crédito de IPI nos casos de insumos

adquiridos sob o regime de isenção, ou não-tributação ou sujeitos à alíquota zero.

O acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado por esta Corte. No julgamento dos RREE 370.682, Rel. Ilmar Galvão, e 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 15.2.2007, decidiu-se que a admissão do creditamento de IPI, nas hipóteses de produtos favorecidos pela alíquota zero, pela não-tributação e pela isenção, implica ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Carta Magna.

O Plenário desta Corte decidiu, ainda, não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (RE-QO 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 25.6.2007).

Assim, conheço do recurso e dou-lhe provimento (art. 557, caput, do CPC). Fixo os ônus da sucumbência em 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa devidamente atualizado.

Publique-se.

Brasília, 10 de agosto de 2007.

Ministro GILMAR MENDES Relator”

A impugnante não indicou julgado do STF pelo qual teria sido mantida a interpretação anterior acerca de isenção (aceitação de créditos) na hipótese específica de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A nova ordem constitucional, em vigor desde 1988, recepcionou a legislação que trata da espécie tributária em debate, em especial sobre o sistema de créditos e débitos. É o caso da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos sucessivos regulamentos de IPI, vigendo atualmente aquele aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002).

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 1966 –, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto:

“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(g.m.)

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

O Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, com a alteração introduzida pela Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11, dispõe da seguinte maneira nos artigos 146 e 146, I (correspondentes aos arts. 163 e 164, I, do Decreto nº 4.544 (RIPI/2002), de 2002), in verbis:

“Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

[...]”

Nesse sentido, alinho-me ao entendimento manifestado no acórdão, considerando não haver previsão para a apropriação de créditos, a não ser quando se tratar de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

É de se considerar que o art. 111, II, do CTN, traz que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha, entre outros, sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

Vê-se também que a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não beneficia a recorrente, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Não obstante, não é demais lembrar que, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do

RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62-A do RICARF para estender aquela interpretação ao caso concreto.

Relativamente a alegação da ilegalidade da glosa dos créditos relativos à aquisição de materiais de manutenção e peças de reposição, expõe a recorrente que:

- Consta do Auto de Infração que a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de materiais de manutenção e peças de reposição se deu porque a recorrente não teria levado a efeito a devida apresentação dos documentos comprobatórios das operações subjacentes;
- A legislação impõe às autoridades fiscais o dever de apresentarem elementos de prova em concreto das acusações imputadas ao contribuinte, como condição de validade do lançamento;
- A ausência de descrição e comprovação da veracidade e efetividade dos fatos que lastreiam o Auto de Infração torna as exigências ilegais;
- O Auto de infração, na forma como lavrado, consiste em exigência de tributo calcada em mera suposição, o que é vedado pelo princípio da verdade material, sob pena de nulidade;
- Comprovado que a glosa levada a efeito pela fiscalização é indevida, o que se faz pela juntada das presentes notas fiscais, deve a autuação ser cancelada, ou quando menos, ser o feito convertido em diligência, para que a inexistência dos créditos que foram glosados seja cabalmente verificada.

Quanto à essa questão, importante transcrever o voto constante do Acórdão da DRJ – transcrito parte:

“Matéria Não Impugnada

Não houve contestação quanto à glosa de créditos referentes a aquisições de materiais para manutenção e/ou reparo de bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos). Trata-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa.

Assim dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 17 e 21:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

“Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

A questão não pode ser mais abordada em momento processual posterior, notadamente no que concerne a recurso voluntário eventualmente interposto contra o presente acórdão.”

Concordo com o relator especificamente à essa questão, tendo em vista que, segundo a inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, há de se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, como ocorreu no caso concreto.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama

Processo nº 16095.000399/2009-01
Acórdão n.º **3202-001.473**

S3-C2T2
Fl. 531

CÓPIA