



Processo nº 16539.720012/2014-20
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-006.880 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrentes RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

COISA JULGADA. RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO.
LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A sentença que regula relações jurídicas permanentes e sucessivas contém uma cláusula *rebus sic stantibus*: havendo modificação superveniente no estado de fato ou de direito, a qual não foi objeto de análise na decisão, tem-se situação jurídica nova, não abrangida pela coisa julgada, nos termos do art. 505, I, do CPC.

No caso de alterações no estado do direito vigente, a “revisão” da sentença ocorre automaticamente, pois a Lei em vigor tem efeito imediato e geral, nos termos do art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

GLOSA DE CRÉDITOS. SURGIMENTO DE DÉBITOS A SEREM CONSTITUÍDOS VIA AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo por conta de alteração da sua fundamentação legal deve ser materializada através de Auto de Infração complementar, nos termos do § 3º ao art. 18 do Decreto 70.235/72, ou através de novo Auto de Infração, nos termos do art. 142 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, tendo votado pelas conclusões os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e Rosaldo Trevisan, que entenderam que a decisão judicial abrange a matéria submetida a juízo, pré-Emenda 03/1993, não sendo relevante à análise cogitar de eventual erro na decisão judicial; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que entendeu

pela procedência do lançamento. A Conselheira Mara Cristina Sifuentes indicou a intenção de apresentar declaração e voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, a Conselheira declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) de IPI, no valor total de R\$225.733.536,87, com juros de mora calculados até 31/10/2014, em decorrência da utilização de créditos básicos indevidos. O Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 46/61, é parte integrante do Auto de Infração, descrevendo o procedimento fiscal adotado e as infrações identificadas, *in verbis*:

2. Fundamentação

Em resumo, os créditos da interessada referentes ao período em análise decorrem de: i) cerca de 75%, aquisições de concentrado para a fabricação de bebidas oriundo da Zona Franca de Manaus, operações estas sem destaque do IPI e com crédito presumido baseado em medida judicial; e b) cerca de 25%, aquisições decorrentes da entrada de insumos com o IPI destacado na nota fiscal.

Compulsando os documentos reunidos na ação fiscal sobre as aquisições de concentrado para a produção de bebidas, constata-se o que se segue:

a. De acordo com as planilhas de apuração de crédito de IPI apresentadas pela empresa (ver as sete planilhas com denominação iniciada por "006_Documentos_Comprobatório_IPI_..."), a contribuinte creditou-se, como se devido fosse, de IPI não destacado nas notas fiscais de aquisições de matérias primas;

b. Ainda com base nas planilhas eletrônicas da empresa, depreende-se que os valores escriturados pela contribuinte nos Livros de Apuração do IPI, a título de "Outros Créditos", foram calculados à alíquota de 27% sobre o valor total das notas fiscais emitidas pela empresa Recofarma Industria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06;

c. Em resposta às intimações fiscais, o contribuinte informou que possui ordem judicial definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 91.00028724-5, transitada em julgado em 13.03.2000, que garante o direito ao crédito de IPI

relativo à aquisição de insumo isento utilizado na industrialização dos seus refrigerantes e adquirido de estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus;

d. Nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo fornecedor Recofarma Indústria do Amazonas Ltda não houve destaque do IPI (total de 1236 documentos conforme planilha Notas Recofarma para a RJ Refrescos.xls);

e. **Das referidas notas fiscais, o montante de 994 documentos tem como Código de Situação Tributária CST IPI 01, que corresponde a entrada tributável com alíquota zero** (planilha Notas Recofarma cst ipi aliq zero);

f. **Somente no período compreendido entre 03/01/2011 e 16/05/2011, as notas fiscais emitidas pelo fornecedor possuíam observações, de que se tratava de operações de saída de mercadoria com isenção de IPI:** “Produzido na Zona Franca de Manaus, Isento de IPI - Art. 69, inc. I e II, art. 82, inc. III e art. 341, inc. II do Decreto nº 4.544/2002” (ver planilha Notas Recofarma com menção de isenção da zfm);

Ou seja, conforme o entendimento emanado pela empresa Rio de Janeiro Refrescos, trata-se de créditos presumidos de IPI apurados com base em decisão judicial transitada em julgado, a qual lhe garantiria o direito de creditar-se de IPI, mesmo quando ocorre aquisição de insumo isento proveniente da Zona Franca de Manaus.

Porém, **nota-se a existência de outra situação, qual seja: a apuração de créditos sobre insumos, cujas notas fiscais indicam a entrada de mercadorias com a incidência de IPI, mas com a alíquota zero**, o que constitui hipótese distinta da primeira.

Nesta situação, referente a maior parte do período fiscalizado, junho de 2011 a dezembro de 2012, **a contribuinte não possui qualquer fundamentação para se creditar do IPI**.

Com efeito, **a aquisição de produtos adquiridos sem destaque do IPI em decorrência de alíquota zero não gera créditos. Isso porque o resultado aritmético da base de cálculo vezes a alíquota é nulo**, motivo pelo qual inexiste valor para pagamento de imposto para quem vendeu a mercadoria, nem crédito para o respectivo adquirente, nos termos do art. 226 do RIPI/2010.

E, apesar de tanto a isenção, como a alíquota zero, afastarem a tributação do IPI, é incontestável que se trata de hipóteses distintas. Desta forma, **a contribuinte não pode utilizar a mencionada ação judicial para justificar o crédito presumido registrado em seu Livro de Apuração do IPI – RAIPI, quando a falta de destaque de IPI nas notas fiscais decorre de alíquota zero**, como ocorre no período de junho de 2011 a dezembro de 2012.

De qualquer forma, o crédito presumido apurado pela empresa, seja o decorrente das aquisições com isenção do IPI, seja o resultante das aquisições de produtos com alíquota zero, **deve ser glosado, haja vista o Mandado de Segurança impetrado pela requerente não ser mais eficaz**.

Por oportuno, faz-se a seguir um pequeno histórico sobre o Mandado de Segurança n.º 91.0028724-5.

(...)

Considerando o entendimento exposto no Parecer DEMAC/RJO n.º 01/2012, constata-se, com todo o respeito e com a necessária cautela exigida na análise de relações jurídicas continuadas, que a decisão judicial prolatada em 1991, declaratória do direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos isentos, discrepa da ordem constitucional desde a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 03/1993, que

introduziu o §6º ao artigo 150 da Constituição da República, passando a exigir previsão em lei específica para a concessão de crédito presumido. Assim, verifica-se que o mandado de segurança perdeu sua eficácia, razão pela qual a fiscalizada não faz jus ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus.

(...)

Cabe frisar que o Parecer DEMAC já foi contestado em acórdãos proferidos pela DRJ/JFA (PAF 16682.720793/2012-37) e pela DRJ/BEL (PAF 16682.720873/2013-73), que decidiram no sentido oposto ao do entendimento aqui esposado. Entretanto, cumpre esclarecer que a discussão ainda será apreciada na Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, tendo em conta que o assunto encontra-se pendente de decisão administrativa definitiva, não há razão para alterar os procedimentos realizados no âmbito da DEMAC/RJO.

(...)

3. Apuração do Crédito Tributário

(...)

Nos meses de janeiro a abril de 2011, a glosa tem como fundamento a ineficácia, e o decorrente afastamento, do Mandado de Segurança n.º 91.0028724-5, tendo em conta o fato de que a coisa julgada não pode sobrepor-se ao entendimento emanado pela Corte Suprema e aos preceitos constitucionais instituídos pela Carta Magna.

No mês de maio de 2011, a glosa é motivada tanto pela perda da eficácia da ação judicial transitada em julgado em favor da contribuinte, como pela aquisição de produtos adquiridos sem destaque do IPI em decorrência de alíquota zero, fato esse que não gera créditos.

Nos demais meses abarcados neste procedimento fiscal, **tendo em vista que as notas fiscais emitidas** pela fornecedora Recofarma Industria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06, **entre 26/04/2011 e 25/09/2012, não fazem menção a qualquer isenção do IPI e encontram-se com o código de situação tributária de IPI referente a entrada com alíquota zero, a glosa dos créditos decorre da impossibilidade de se apurar créditos de IPI na aquisição de insumos com a alíquota zero**. E, ainda que tais operações estivessem ao alcance do Mandado de Segurança n.º 91.0028724-5, a glosa de tais créditos seria mantida, uma vez que os efeitos produzidos pelo medida judicial foram obstados pelo entendimento do STF, o qual veda o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus, após a Emenda Constitucional n.º 03, de 1993.

(...)

Considerando as glosas efetuadas na presente ação fiscal, os saldos mensais apurados a título de crédito de IPI, deixaram de ser credores, conforme mostra a planilha eletrônica “Apuração de IPI retificada de ofício 2011-2012”.

Assim, ao contrário do que foi pleiteado, não há direito creditório a favor da empresa, mas sim saldos devedores de IPI a recolher, conforme demonstrado na planilha citada (“Apuração de IPI retificada de ofício 2011-2012”).

Em relação à elaboração da planilha de reconstituição da escrita fiscal, cabe destacar os seguintes fatos:

- i) Os valores originais registrados pela contribuinte em seu Livro de Apuração do IPI – Raipi dos anos-calendário de 2011 e de 2012 (ver arquivo “RAIPI.xls” anexado aos

autos) foram obtidos por intermédio dos arquivos digitais transmitidos pela empresa (SPED-EFD - CNPJ n.º 00.074.569/0001-00);

ii) No Raipi, há um erro no translado do saldo credor de IPI de fevereiro (R\$3.645.869,50) para março de 2012 (R\$ 3.646.408,47).

iii) Na planilha “Apuração de IPI retificada de ofício 2011-2012.xls” consta: os valores apurados de ofício após as glosas efetuadas pelo Fisco; os valores originalmente informados pela empresa no Raipi; os valores dos resarcimento solicitados em cada trimestre; e os valores consolidados de créditos e débitos constantes no Raipi;

iv) Na apuração fiscal, o Saldo Credor de IPI de janeiro foi zerado, em decorrência da existência do auto de infração referente ao IPI do ano-calendário 2010 (Processo n.º 16682.720829/2013-63). Certamente, esta operação deverá ser revertida em caso de insucesso do referido lançamento;

v) Na apuração fiscal, coube também expurgar da apuração do novo saldo de IPI a recolher, os valores referentes aos pedidos de resarcimento, tendo em conta o necessário indeferimento dos referidos pleitos. No caso, houve correções nos meses referentes aos resarcimentos;

vi) Os débitos e os créditos registrados no Raipi foram consolidados e transladados, desta maneira, para o auto de infração.

Regularmente cientificado, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 134/175, alegando, em síntese:

III – O DIREITO

III.1 - PRELIMINARMENTE - NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO ENQUANTO PENDENTE DE JULGAMENTO, DEFINITIVO, O PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682-720.686/2014-71

Conforme indicado acima, o Processo ora tratado está intimamente ligado aos Processos Administrativos nº 16682-720.686/2014-71; 16682.720.820/2013-52; 16682.720.824/2013-31; 16682.720.817/2013-39 e 16682.720.829/2013-63, que visam à cobrança de IPI referente ao exercício de 2010.

(...)

(...) Ocorre, também, que parte dos créditos cobrados nos presentes autos (referente ao início do período fiscalizado), decorre de repercussão da glosa efetuada no período de apuração anterior.

(...)

III.2 – O MÉRITO

III.2.1 – DA CORRETA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS – REGIME JURÍDICO

(...)

Esta controvérsia é em tudo semelhante à das autuações lavradas pela mesma Delegacia de Fiscalização em relação a períodos anteriores, com sucessivas decisões de DRJ unâmines pelo cancelamento da acusação fiscal.

(...)

Nos presentes autos, contudo, consciente da fragilidade de linha de autuação que vem sendo praticada, a Fiscalização procura dar “nova roupagem” para a acusação fiscal, como se a situação fática e jurídica, aqui versada, comportasse alguma divergência em relação às operações praticadas em exercícios anteriores.

Procura estabelecer que, em vez de operações de aquisição de insumos isentos, teriam sido praticadas operações de aquisição de insumos sujeitas a alíquota zero, desconsiderando por completo que se tratam dos mesmos insumos, dos mesmos fornecedor e adquirente e mesmíssima operação de sempre. É o que se constata dos seguintes trechos do TVF, às fls. 49-50 do PA:

(...)

No “Campo 1” (campo observações da DANFE), há nítida indicação da natureza e fundamento da desoneração fiscal do IPI - isenção em razão da produção na Zona Franca de Manaus, constando os seguintes dizeres:

“Produzido na Zona Franca de Manaus.

ISENTO DE IPI – ART. 81 INC. I e II,

ART. 95, INC. III E ART. 382 INC. II DEC. 7212/2010”.

(...)

Portanto, conforme se comprova pelas DANFEs, não procede a assertiva de que as operações que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização teriam a natureza jurídica de aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero. Nunca tiveram porque não é esse o seu regime jurídico. Confiram-se o teor dos dispositivos citados neste documento, com indicação do seu contexto no Regulamento do IPI:

(...)

As transcrições acima deixam evidenciada a natureza da desoneração: sempre, isenção do IPI de natureza regional, dada a localização do estabelecimento fabricante-fornecedor na Zona Franca de Manaus. Não há o que tergiversar sobre esse ponto.

Veja-se, desde logo, que não há qualquer indicativo, no campo observações (ou em qualquer outro campo da DANFE) de tratar-se e operação sujeita à alíquota zero. Estaria errado e seria passível de correção até mesmo de ofício se assim estivesse disposto.

Coerentemente, o “Campo 2” da DANFE (espaço destinado à indicação da alíquota) não indica o número zero, atestando mais uma vez não se tratar de operação sujeita à alíquota zero. Não há indicação de alíquota alguma, justamente como deve ser em caso de isenção de natureza subjetiva (em função da localização do fornecedor).

A classificação fiscal do produto “2106.90.10”, “EX” Tarifário nº 01, indicada no “Campo 3” da DANFE, também deixa evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (janeiro de 2011 a setembro de 2012) o produto em referência nunca chegou a ter o tratamento jurídico de alíquota zero. Repita-se, porque o regime jurídico adequado é o da isenção.

Em termos objetivos e jurídicos, **o produto adquirido** (“extrato concentrado para a elaboração de bebida”), **possui alíquota diferente de zero** (alíquota positiva de 27%), **sendo essa, ademais, que informa o valor percentual do crédito tomado pela Impugnante em sua escrituração do IPI**, como bem observa o TVF. A desoneração do produto, importa recordar, não decorre objetivamente do produto em si, mas do local de sua produção, considerando a regra desonerativa referente à Zona Franca de Manaus.

(...)

A autuação fiscal dá notícia de que, no sistema informatizado da NF-e, há observação lançada pelo fornecedor de que os produtos estariam sujeitos à “alíquota zero, conforme art. 28, inciso VII da Lei 10.865/2004”. Esse dado é importado pela Fiscalização para a planilha demonstrativa “NOTAS RECOFARMA cst IPI aliq zero”, como “demonstração” de que os produtos foram adquiridos como se sujeitos à alíquota zero do IPI.

Importante conferir-se o teor do preceito legal em questão:

“Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

VII - preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide pela Lei nº 11.727, de 2008)”

O equívoco é patente! Trata-se de preceito que efetivamente rege as operações em tela. Contudo, diz respeito única e exclusivamente ao tratamento fiscal relativo ao PIS/PASEP e à COFINS a que estão sujeitas as receitas decorrentes da venda do referido produto. Nada muda no que diz respeito ao IPI.

Por fim, aduz a Fiscalização que teria sido lançado no sistema da NF-e o Código de Situação Tributária (“CST”) nº 001, indicativo de “entrada tributável com alíquota zero”. Quanto a esse ponto, cabe observar que se tratam de notas fiscais de saída, emitas pela RECOFARMA, de modo que o código em questão, por tratar de código relativo a “entrada”, não se presta a retratar o regime jurídico de suas saídas.

Demais disso, se houve, inadvertidamente, por hipótese, algum equívoco na parametrização de dados que alimentam a NF-e, este deveria, quando muito, gerar autuação em face da fornecedora, por suposto erro dela no cumprimento de obrigação acessória de sua exclusiva responsabilidade. Jamais, contudo, poderia alterar o regime jurídico de operação realizada com terceiros, cuja substância é clara e está regulada pelo direito, por tudo que já se demonstrou.

Ainda, também pelas DANFEs anexadas, se constata que o CST ali indicado (“Campo 4”) é, em realidade o de nº 000, que indica situações em que há recuperação de crédito “entrada com recuperação de crédito”.

(...)

De mais a mais, ainda que estivéssemos diante de aquisições sujeitas à alíquota zero (o que só se admite *ad argumentandum tantum*, pois não é esse o regime jurídico das operações demonstradas), ainda assim, o direito ao crédito estaria assegurado, pois atualmente não mais subsiste qualquer controvérsia, seja na doutrina, seja na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a alíquota zero nada mais é do que uma modalidade de isenção.

(...)

III.2.2 – A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI SOBRE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS – ISENÇÃO

(...)

III.2.2.1 – SOBRE O CONTEÚDO, EXTENSÃO E EFEITOS, NO TEMPO, DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

O MS individual, ajuizado pela Impugnante em 08/07/1991, teve escopo muito claramente definido (manutenção dos créditos de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM), conforme se observa do pedido constante da petição inicial (doc. 04).

(...)

A sentença reconheceu o direito e julgou procedente o pedido, conforme se denota do seguinte trecho (inteiro teor em doc. 05):

(...)

Remetido o processo ao TRF2 para fins de reexame necessário (leia-se: para a reanálise de toda a matéria fática e jurídica relevante para o julgamento da demanda), a Quarta Turma do referido Tribunal, por unanimidade de votos, proferiu a seguinte decisão na data de 17/05/1999 (inteiro teor em doc. 06):

(...)

Este acórdão transitou em julgado em 13/03/2000 (doc. 07), o que, por decorrência lógica, implica a conclusão de que se tornou imutável o conteúdo da sua parte dispositiva.

(...)

Até mesmo o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 492, de 30 de março de 2011 (“Parecer PGFN 492”), que cuida do tema da relativização da coisa julgada para aplicação de nova orientação dos tribunais, condiciona essa possibilidade à comprovação de três requisitos: (i) a nova orientação deve ser posterior à formação da coisa julgada; (ii) deve ser efetiva, representando uma verdadeira alteração no cenário fático e jurídico, apta a alterar verdadeiramente os contornos da relação definida pela coisa julgada; (iii) a alteração, posterior à coisa julgada, somente pode afetar fatos geradores futuros, não podendo jamais retroagir a fatos pretéritos.

Da análise dos fundamentos do Termo de Verificação Fiscal e do Parecer DEMAC/RJ, como se demonstrará mais detalhadamente adiante, observa-se que não se concretizou qualquer das condições acima, pois:

(a) Com relação ao argumento de que houve inovação do cenário jurídico pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993 (“EC 3/93”), sabe-se que esta é anterior à formação da coisa julgada (13/03/2000), não podendo ser tomada como fundamento superveniente;

(b) Com relação ao quanto decidido no âmbito dos Recursos Extraordinários nºs 353.657, 370.682, 460.785, 562.980 e 566.819, tem-se que estes não representam alteração normativa em relação à situação decidida no MS, uma vez que:

I. Nenhum deles trata especificamente de insumos isentos oriundos da ZFM (situação que ainda será definida pelo STF no âmbito do RE nº 592.891, com repercussão geral reconhecida em 21/10/2010, inclusive, e conforme assentado no julgamento dos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão proferido no RE 566.819);

II. Os REs nºs 460.785 e 562.980 sequer versam sobre tomada de créditos referentes a insumos de alguma forma não tributados, mas da manutenção dos créditos de insumos tributados que deram ensejo a saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero, antes do advento da Lei nº 9.779/1999;

III. O RE nº 566.819 não trata de insumos oriundos da ZFM, tendo sido esta peculiaridade consignada expressamente pelos ministros no curso do referido julgamento e no acórdão proferido em apreciação aos Embargos de Declaração opostos.

Destaque-se que o caso que efetivamente trata do tema (RE no 592.891/SP, com Repercussão Geral), sequer teve seu julgamento concluído.

(...)

III.2.2.2 – IMPOSSIBILIDADE DE A EC 3/93 SER TOMADA COMO FATO SUPERVENIENTE APTO A PREJUDICAR A COISA JUGADA

(...)

Apenas para recapitular: o MS foi impetrado em 08/07/1991; a sentença foi proferida em 14/10/1991; o acórdão do TRF2 foi exarado em 17/05/1999; e, o trânsito em julgado ocorreu em 13/03/2000.

A EC 3/93 foi promulgada em 17/03/1993 e introduziu o § 6º, ao artigo 150, da CF, o qual exige lei específica para concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão:

(...)

No entendimento do AI, o fato de a EC 3/93 não existir no momento da impetração do MS impediria que a decisão transitada em julgado produzisse efeitos após a sua promulgação. Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a inexistência de qualquer referência à EC n.º 03/93 no acórdão do TRF2 demonstraria que nem todos os argumentos foram apreciados e muito menos refutados pela corte.

Independentemente de qualquer outra consideração, o fato é que, quando foi proferido o acórdão do TRF2 (17/05/1999), a EC 3/93 (17/03/1993) já tinha sido promulgada há exatos seis anos e dois meses e a norma foi considerada pelo Tribunal, uma vez que:

(i) A sentença proferida contra a Fazenda Pública não pode transitar em julgado senão após o reexame necessário, que, assim como a apelação, possui o chamado “efeito devolutivo pleno”, submetendo toda a discussão à apreciação do Tribunal (arts. 515, 517 e 475, do CPC);

(ii) Por ocasião do julgamento de segunda instância, houve sim, a consideração de todo o cenário jurídico envolvido. Isto ocorre não apenas por força do art. 462 do CPC (consideração de circunstância superveniente ao ajuizamento da demanda), mas também por imposição do art. 474 do CPC (presunção *jure et jure* de que se reputam deduzidas e repelidas, com o trânsito em julgado, todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido inicial);

(iii) Ademais, caso pretendesse um confrontamento explícito do art. 150, § 6º, da CF, já em vigor ao tempo do acórdão, deveria a Fazenda ter interpuesto os competentes Embargos de Declaração ou, no limite, ação rescisória (no prazo de dois anos do transito em julgado). Nada disso foi feito;

(iv) É o acórdão do Tribunal (de 17/05/1999) a decisão que transita em julgado, não a própria sentença, devido ao chamado “efeito substitutivo” da decisão que julga recurso interpuesto ou remessa necessária (art. 512, do CPC).

(v) Este acórdão do TRF2, em sua parte dispositiva, é suficientemente claro no sentido de que todo o contexto constitucional já vigente àquela época foi devidamente considerado, ao assim afirmar: “Vale destacar, ainda, que, não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado,

dispositivos e normas infraconstitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes. Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular. Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária”.

(...)

III.2.2.2.1 - O efeito devolutivo pleno da apelação e do reexame necessário:

(...)

Ademais, não procede a argumentação do AI no sentido de que o acórdão do TRF2 não poderia afastar a aplicação da EC 3/93 sem expor os motivos e sem a observância do quórum exigido pelo artigo 97 da CF.

(...) o julgador deve apreciar o caso submetido à sua análise com base na legislação vigente naquele momento e invocar os fundamentos que entender suficientes para resolvê-lo por completo. Logo, se entender que a solução da *lide* não exige o aprofundamento de todas as alegações da parte ou mesmo a expressa menção a inúmeros dispositivos legais, visto que os indicados por ele são suficientes, está correta a decisão. Esta é a posição da jurisprudência da 1^a Seção do STJ:

(...)

III.2.2.2.2 - Consideração de cenário superveniente ao ajuizamento da demanda

(...)

Importantíssimo mencionar, nesse contexto, a presunção absoluta encerrada pelo comando do art. 474 do CPC, segundo o qual, uma vez transitada em julgado a decisão, reputam-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, inclusive aquelas que pretensamente pudessem prejudicar a tese da Impugnante (como a frágil tese de que o teor do art. 150, § 6º, da CF, impediria a tomada dos créditos). A dicção do referido preceito é claríssima quanto ao tema:

“Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido”.

(...)

III.2.2.4 – A INVALIDADE DO AI NUMA ANÁLISE ATILADA DO PARECER PGFN 492

(...)

Salta aos olhos a inexistência de similaridade entre os casos apreciados pelo STF (citados na peça acusatória) e a situação debatida nos presentes autos. Vejamos:

RE 353.657 e RE 370.682

(...)

Matéria debatida nos precedentes: possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados (NT), sem qualquer enfrentamento da questão referente aos insumos oriundos da ZFM, que como se viu linhas acima, possuem tratamento diferenciado.

RE 460.785 e RE 562.980

(...)

Matéria debatida nos precedentes: possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 9.779/99, que prevê a manutenção do crédito do IPI incidente sobre insumos utilizados na produção de produto isento ou tributado com alíquota zero. Observe-se que estes acórdãos vedam a retroatividade e sequer versam sobre tomada de créditos referentes a insumos de alguma forma não tributados, mas tratam da manutenção dos créditos de insumos tributados que deram ensejo a saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero, antes do advento da Lei nº 9.779/1999, situação diversa da presente.

RE 566.819

(...)

Matéria debatida no precedente: possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos (isenção objetiva), sem considerar a origem dos insumos adquiridos, o que é fundamental.

O próprio Min. Marco Aurélio (relator do RE 566.819), embora tenha julgado pela impossibilidade de creditamento relativo aos insumos isentos, ressalvou e consignou expressamente que não estaria em discussão, naquele processo, a aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM. Com efeito, foram feitas as seguintes ressalvas naquela decisão:

(...)

Registre-se também que o mencionado acórdão foi objeto de Embargos de Declaração, cujo escopo foi justamente o de esclarecer se a Corte havia considerado, nesse julgamento, a situação específica em que o insumo é oriundo da ZFM. O STF, ao apreciar os Embargos, foi enfático em afirmar que NÃO, visto que o tema será decidido no julgamento do RE 592.891, com repercussão geral reconhecida (doc. 10):

(...)

III.2.2.4.2 - A irretroatividade das decisões citadas

(...)

Ainda que advenha nova orientação sobre o tema neste último acórdão, esta só poderá ser aplicada para os fatos futuros, posteriores ao trânsito em julgado, não tendo o condão de retroagir aos fatos contemplados pelo AI (ano-calendário de 2011/2012).

III.2.2.5 – DIREITO AO CRÉDITO DOS INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZFM

Na remota hipótese de os fundamentos acima, relativos à existência de coisa julgada no MS não serem acolhidos (rasgando-se a Constituição Federal e afrontando-se a autoridade do Judiciário, obviamente), a Impugnante passa a demonstrar o direito ao creditamento do IPI dos insumos isentos provenientes da ZFM.

III.2.2.5.1 - A manutenção do crédito por força do princípio da não-cumulatividade do IPI

(...)

III.2.2.5.2 - Manutenção do crédito como medida de preservação do tratamento diferenciado da ZFM – Interpretação sistemática do art. 153, §3º, inc. II da CF/88 e dos arts 40 e 92 do ADCT

(...)

Na situação em tela, caso não se admitam os créditos de insumos oriundos da ZFM, não haverá diferença positiva entre os adquirentes de insumos da ZFM e os de qualquer outra região do território nacional (produtos que não seriam beneficiados, mas dariam créditos a serem abatidos).

O benefício da ZFM ficaria esvaziado, não alcançando a sua finalidade principal, que é a de suprir a desvantagem competitiva das empresas lá localizadas quando comparadas com aquelas situadas nas áreas mais próximas dos grandes centros produtores e consumidores. Estariam prejudicados aqueles contribuintes que optaram por se instalar na região carecedora de incentivo e também aqueles que adquiriram os produtos das empresas lá instaladas.

A DRJ – Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão de 24/02/2015, resolveu que o processo deveria ser baixado em diligência para que a autoridade fiscal, diante das razões apresentadas pela empresa e das informações constantes da planilha “NOTAS RECOFARMA cst ipi aliq zero.xls”, confirme a natureza das operações ocorridas entre maio de 2011 e dezembro de 2012, em relação às aquisições oriundas da Zona Franca de Manaus, conforme Resolução às fls. 685/689.

Em resposta, foi apresentada a Informação Fiscal de fls. 793/798, datada de 24/03/2015, nos seguintes termos:

A empresa contesta os fatos apurados pela fiscalização apresentado uma amostra de Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - Danfe, cujo preenchimento é diferente daqueles constantes nas planilhas elaboradas pela RFB a partir de arquivos digitais importados, por intermédio do programa ReceitaNetBX, do banco de dados mantido pelas Secretarias das Fazenda Estaduais.

Na impugnação apresentada, a contribuinte copiou Danfe, cuja chave de acesso é 1311 0461 4543 9300 0106 5500 0000 0316 1114 8767 5798. Com esta chave é possível visualizar a Nota Fiscal referente à operação no site www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz autorizadora, no caso a Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas.

Compulsando-se a referida Nota Fiscal Eletrônica confirma-se as informações da planilha fiscal, conforme documento acostado à fl. 692 do presente processo. Uma pequena amostra de NFe, aleatoriamente escolhidas, também foram anexadas aos autos, para demonstrar que as informações contidas na planilha "Notas Recofarma cst ipi aliq zero.xls" apenas refletem os dados contidos nas Notas Fiscais emitidas pela Recofarma Ind. do Amazonas Ltda, CNPJ nº 61.454.393/0001-06.

E para possibilitar a verificação de qualquer um dos documentos fiscais mencionados na referida planilha, foi acostada ao processo nova planilha contendo a chave de acesso de cada Nota Eletrônica. Repisando o que já dito, este número permite a visualização das notas fiscais por intermédio da internet.

A situação, portanto, cinge-se a saber que informações são válidas: as constantes nas Notas Fiscais Eletrônicas ou aquelas estampadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - Danfe.

(...)

Em relação às aparentes inconsistências da planilha denominada "Notas Recofarma cst ipi aliq zero.xls", cabe esclarecer que: i) (...); **ii) a coluna "Valor Tributável pelo IPI" é zero pois a fornecedora não preencheu este campo da nota fiscal, conforme se verifica nas Nfe juntadas nesta diligência;** iii) (...).

(...)

Inclusive, cumpre ressaltar a Rio de Janeiro Refrescos LTDA que a classificação fiscal das mercadorias indicadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - Danfe, também não se encontra em concordância com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH). Segundo as regras estabelecidas nestas normas, a classificação fiscal da mercadoria "Concentrados contendo kits" deveria ser efetuada para cada um dos componentes do "kit" individualmente, conforme a composição de cada um deles.

(...)

Dante do exposto, considerando que a Nota Fiscal Eletrônica é o documento, com validade jurídica e fiscal, para representar o fato gerador, deve ser mantido o entendimento fiscal de que os créditos de IPI ora discutidos foram calculados sobre aquisições oriundas de operações com alíquota zero, até porque os Danfe apresentados não são documentos hábeis para fundamentar os créditos de IPI, mormente tendo em conta a classificação equivocada das mercadorias.

A DRJ/RPO, em sessão de 27/07/2015 (ver fls. 1037/1041), resolveu que o processo deveria retornar à unidade de origem, com a finalidade de que a autoridade competente preste esclarecimentos quanto à natureza de fato das operações de aquisições de insumos no período de junho de 2011 a dezembro de 2012, considerando os seguintes aspectos:

1) Quanto às informações constantes das NF-e:

- a) identidade das informações constantes das NF-e (descrição do produto e classificação fiscal) emitidas de junho de 2011 a dezembro de 2012, em relação às das NF-e emitidas de janeiro a maio de 2011;
- b) consistência das informações constantes das NF-e (descrição do produto e classificação fiscal) após correção em relação às das NF-e originais;
- c) consistência das informações das NF-e após correção em relação à escrituração contábil e fiscal.

2) Quanto a eventuais incorreções, omissões ou inexatidões, percebidas após a constituição do crédito tributário, verificar se é o caso de lavratura de auto de infração complementar, adotando-se as providências cabíveis.

Em resposta, foi apresentada a Informação Fiscal de fls. 1120/1127, datada de 06/06/2016, *in verbis*:

No tocante as informações solicitadas pelo CARF, cumpre esclarecer o que se segue:

1) *Quanto às informações constantes das NF-e:*

- a) *identidade das informações constantes das NF-e (descrição do produto e classificação fiscal) emitidas de junho de 2011 a dezembro de 2012, em relação às das NF-e emitidas de janeiro a maio de 2011;*

A descrição dos produtos diverge no campo descrição complementar. Nos meses de janeiro a maio de 2011 há a informação: "*ISENTO DE IPI - PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS ART 69 INC I E II, ART 82 INC III E ART 341 INC II DEC 4544/2002. (...) Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004*".

A partir de junho de 2011 a informação muda para: "*Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004 (...)"*.

A classificação fiscal das mercadorias em ambos períodos é feita no código NCM 2106.90.10 sob a unidade estatística de KIT. No período de janeiro a maio de 2011 há notas sem código EX da TIPI e outras com o código 01. A partir de junho todas as notas informam o código EX 01 da TIPI. (ver planilhas "Descrição de Mercadorias Recofarma jan11-maio11" e "Descrição de Mercadorias Recofarma junho11-set12")

b) consistência das informações constantes das NF-e (descrição do produto e classificação fiscal) após correção em relação às das NF-e originais;

Inicialmente, esclareça-se que não há retificação das notas fiscais emitidas entre junho de 2011 e setembro de 2012. A fornecedora Recofarma emitiu, em 09/04/2015 e em 17/04/2015, Cartas de Correção, documentos a serem apresentados junto com as notas originais, com o seguinte texto: "*CST DO IPI NO XML CORRETO E: 52, TERMO CORRETO PARA DADOS ADICIONAIS SOBRE IPI NO XML: ISENCAO DE IPI - ART.81 INC. I E II, ART.95 INC. III E ART 237 todos do DECRETO 7212/2010*".

c) consistência das informações das NF-e após correção em relação à escrituração contábil e fiscal.

(...)

Ressalte-se que os registros contábeis não elucidam que insumos foram adquiridos, uma vez que os valores referentes as mercadorias adquiridas da Recofarma são lançados na conta Matérias Primas e, posteriormente, distribuídos para várias contas de Consumo: de xarope; de concentrado; de suco; de açúcar; de gás CO2, etc. Como já explanado, somente com o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque é que seria possível verificar que insumos foram adquiridos da Recofarma.

Dante de tudo que foi exposto, mesmo após as cartas de correção elaboradas em abril de 2015, persiste a dúvida sobre os produtos que integram os KITS adquiridos da Recofarma e suas corretas classificações na TIPI. (...).

Em outras palavras, deve ser mantido o entendimento fiscal de que os créditos de IPI ora discutidos foram calculados sobre aquisições de mercadorias com alíquota zero, mormente tendo em conta a classificação equivocada das mercadorias.

A DRJ/RPO, em sessão de 11/10/2016, proferiu o Acórdão nº 14-63.277, às fls. 1303/1330, através do qual, por unanimidade de votos, julgou procedente a Impugnação quanto aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a abril de 2011 e, por maioria de votos, vencido o relator, julgou improcedente a Impugnação quanto aos períodos de apuração de maio de 2011 a setembro de 2012, com a seguinte ementa:

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFICÁCIA.

Transitada em julgado a sentença que resolve o mérito da lide, presumem-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas que poderiam haver sido opostas à pretensão do oponente. Não se apresenta viável à Administração afastar a respectiva tutela jurídica sob a alegação de que, por ocasião da cognição levada a efeito pelo Órgão Judicial, não fora tomada em consideração disposição jurídica que já integrava, ao tempo da prolação da decisão, o ordenamento jurídico pátrio.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. PARECER PGFN/CRJ/nº 492/2011.

O Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011 exige, além do controle concentrado ou da repercussão geral, a definitividade e a objetividade das decisões do STF tomadas como

parâmetro para a perda de efeito vinculante dos provimentos com trânsito em julgado porventura obtidos pelo contribuinte. Condicionantes não satisfeitas, mantém-se incólume a legitimidade dos atos praticados em sintonia com a tutela conquistada.

IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO.

Tendo em vista não ter a interessada logrado êxito em descaracterizar a incidência de alíquota zero do IPI sobre suas aquisições, suscitada pela Fiscalização como fundamento para as glosas do período de maio de 2011 a setembro de 2012, e considerando que em tal situação o crédito decorrente de tais aquisições também seria zero, independentemente do direito abstrato ao cálculo de tal crédito existir ou não, tem-se como corretas as glosas correspondentes efetuadas pelo Fisco.

A ciência deste Acórdão pelo sujeito passivo se deu por Aviso de Recebimento (AR) em 04/11/2016, à fl. 1336. Irresignado com a decisão da DRJ-RPO, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 05/12/2016, às fls. 1338/1395, basicamente repetindo as alegações da Impugnação, mas acrescentando, em preliminar, a nulidade do lançamento por alteração da motivação do ato administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ afastou a parcela da autuação referente ao período de janeiro a abril de 2011 porque concordou com a tese da Recorrente de que ainda se encontra protegida pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0028724-5, mesmo em face das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional (EC) nº 03/93, afastando a imputação fiscal de que os insumos isentos (logo, enviados pelos fornecedores sem destaque de IPI nas notas fiscais), mesmo provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), não geram créditos de IPI, nem mesmo presumidos.

O Acórdão da DRJ tratou do tema nos seguintes termos, em síntese:

Basicamente, as glosas que redundaram na apuração de saldos devedores do IPI assentaram-se numa suposta impossibilidade de se reconhecer a eficácia da decisão judicial em comento, favorável à empresa, em virtude da modificação do cenário na ordem jurídica nacional, em decorrência da promulgação da Emenda Constitucional nº 03, de 1993.

Todavia, há que se considerar que, no momento em que o Tribunal Regional Federal julgou a matéria (17/05/1999), a EC nº 03 vigia no ordenamento jurídico por um período já razoável. O trânsito em julgado ocorreu em 13/03/2000.

No voto do relator do Acórdão DRJ/RPO nº 14-56.361, tomou-se a liberdade de reproduzir trecho do Acórdão DRJ/JFA nº 09-46.056, que bem analisou a questão, e que aqui também se traz à colação:

Dessa forma, invocar ilegitimidade da coisa julgada com fulcro em ato legal interveniente surgido antes do provimento final é, sem dúvida, trabalhar com a hipótese de omissão cometida no julgamento da lide.

Ocorre que, se omissão houve, deveria a Fazenda Pública ter agido por meio da apresentação de todos os remédios recursais cabíveis. Mas não o fez. Segundo informações obtidas nos autos, a Fazenda não só não apresentou embargos, como também deixou escoar o prazo para apresentar apelação contra a sentença de primeiro grau (apelação intempestiva segundo se lê na decisão do TRF2 que decidiu em sede reexame necessário – art. 475, inciso II, do CPC). Igualmente não há notícia de qualquer ação rescisória.

O citado reexame necessário, origem da coisa julgada material obtida no MS 91.0028724-5, refletiu nada mais do que o estado de fato e de direito existente no momento do julgamento da demanda, como exige o art. 462 do CPC. Se dúvidas houvesse a respeito, tivesse agido a Fazenda; e ela não o fez.

Interessante notar que, ao se analisar a parte dispositiva do acórdão do TRF2, conclui-se pela improbabilidade de o tribunal ter simplesmente negligenciado, em sua formação de convicção, a existência da EC nº3/93. Vejamos:

(...)

Ora, o tribunal sublinhou a inexistência na Constituição Federal de 1988 de restrição ao direito pleiteado, o que significa dizer que o juízo de mérito foi, muito provavelmente, forjado a partir da análise de todo o texto constitucional em vigor à época da prolação do acórdão. Não seria razoável inferir que o TRF2, para realizar o reexame necessário, eliminou do foco de análise justamente a EC nº 3/93, inserida esta num arcabouço de mais de trinta emendas.

(...)

A meu sentir, a análise da Demac, salvo melhor juízo, peca também por negligência ao disposto no art. 474 do CPC cuja dicção é a seguinte:

(...)

Como se vê, todos os argumentos aqui reproduzidos, esposados nos Acórdãos DRJ/JFA nº 09-46.056 e DRJ/BEL nº 01-29.288, e utilizados no Acórdão DRJ/POR nº 14-56.361, são perfeitamente cabíveis ao caso in concreto. Desta forma, adotando o mesmo teor ao presente, reputa-se improcedente a glosa dos créditos apropriados em virtude da decisão judicial proferida no MS nº 91.0028724-5.

Inicio a análise da matéria trazendo à colação o art. 505, I, do CPC:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

Este inciso I está inserido na Seção V (Da Coisa Julgada), dentro do Capítulo XIII (Da Sentença e da Coisa Julgada) do CPC, e trata das chamadas relações jurídicas de trato sucessivo, ou continuativas, ou de trato continuado, na dicção legal. São relações jurídicas que

irão se prolongar no futuro, mas que estão vinculadas a situações presentes. O dispositivo visa a regular situações em que a sentença irá abranger desdobramentos futuros de relações presentes, mas que são permanentes e sucessivas.

O Mandado de Segurança teve liminar deferida em 09/07/1991, com sentença concedendo a segurança e confirmando a liminar em 14/10/1991. A Apelação interposta pela União não foi recebida por ser intempestiva, sendo esta decisão datada de 09/04/1992. O Ministério Público apresentou seu Parecer opinando pelo não conhecimento da Apelação em 23/11/1992. O TRF da 2^a Região negou provimento à Remessa “ex officio” em 17/05/1999, e o Acórdão transitou em julgado em 13/03/2000.

Ocorre que foi promulgada em 17/03/1993, após, portanto, a data em que a Apelação da União foi considerada intempestiva, a Emenda Constitucional nº 03/1993, que introduziu o § 6º ao art. 150 da Constituição Federal (CF):

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.

Da leitura da citada norma constitucional, verifica-se que foi determinada a necessidade de que qualquer destes favores fiscais só possam ser concedidos mediante lei específica, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo.

A Autoridade Tributária afirma que tal requisito não foi analisado no julgamento do MS nº 91.0028724-5 e, assim, a coisa julgada que se formou sobre o dispositivo do Acórdão correspondente abrange relação jurídico-tributária distinta da existente à época dos fatos que levaram à presente autuação, confirmando a superveniência da alteração constitucional.

Tratando-se de relação jurídica de trato sucessivo, entende que sobreveio modificação no estado de direito, a caracterizar situação jurídica nova, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença ou, como bem apontado por Fredie Didier *et alii* na obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 02, 11^a ed., 2016, pág. 567, aplicar automaticamente a lei nova:

A sentença que regula relações jurídicas permanentes e sucessivas contém uma cláusula *rebus sic stantibus*: havendo modificação superveniente no estado de fato ou de direito, é lícito rever o quanto se decidiu. O art. 505, I, CPC, cuida do assunto.

O dispositivo autorizaria o reexame de decisão sobre relação jurídica de trato continuado (permanente ou sucessiva), em caso de modificação superveniente de fato ou de direito, **automaticamente, em certos casos**, ou mediante simples ação de revisão.

(...)

(...) Nada há de especial na coisa julgada oriunda das causas tributárias: trata-se de um exemplo, dentre tantos outros, de coisa julgada de decisão que cuida de relação jurídica

sucessiva, conforme já visto. Enquanto o substrato fático desta relação jurídica (definitivamente resolvida) se mantiver o mesmo, a coisa julgada é eficaz e deve ser respeitada (inclusive para os exercícios posteriores àquele em que a decisão foi prolatada).

(...)

A “revisão” da sentença pode dar-se automaticamente (lei nova concede adicional antes reconhecido pela sentença como indevido; cura superveniente do segurado que recebe auxílio-doença etc.) ou por meio de ação de revisão, como acontece na relação alimentícia e locatícia.

(...)

A nova decisão, proferida em ação de revisão, não desconhece nem contraria a anterior. Trata-se de nova decisão, proferida para uma nova situação – cujos pressupostos e elementos constitutivos já variaram com o passar do tempo. (...)

Neste aspecto, já antecipo que concordo com a lição deste professor, pois a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seu art. 6º, determina que “*A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada*”. A ressalva ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada deixa clara a impossibilidade de fazer retroagir a lei para alcançar situações passadas, reafirmando o brocardo “*tempus regit actum*” e conferindo especial destaque à segurança jurídica.

Assim, **em geral**, modificações no estado de fato tendem a necessitar da “revisão” do julgado (expressão consagrada na doutrina, apesar de não se tratar, verdadeiramente, de uma “revisão”), mas modificações no estado de direito já possibilitam sua aplicação imediata e automática.

A questão que se põe, portanto, é verificar se a análise da incidência da EC nº 03/93 a este caso concreto estava presente na causa de pedir do MS nº 91.0028724-5, ou no dispositivo do Acórdão que transitou em julgado, de forma a determinar se a relação jurídico-tributária aqui discutida é a mesma que foi posta em julgamento quando do Reexame Necessário. Nesse sentido, o Recorrente traz à colação diversos julgados deste CARF, todos decidindo, de forma unânime, que se trata da mesma relação jurídica e, portanto, a coisa julgada que se formou extende seus efeitos sobre o presente caso. Afirma, ainda, que os acórdãos aludidos sequer foram objeto de recurso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional e as decisões pelo cancelamento dos Autos de Infração se tornaram definitivas. Vejamos.

Pela cronologia dos fatos, e pelos fatos em si, constata-se que tal matéria sequer foi submetida à análise do TRF da 2^a Região. A Afirmação de que esta análise ocorreu simplesmente por conta do efeito devolutivo da Remessa Necessária não me parece correta, por partir de mera presunção. É bem verdade que este recurso “*ex officio*” devolve toda a matéria à cognição da instância *ad quem*, mas isso não significa que houve efetivamente a análise de uma matéria que sequer constava dos autos, seja na peça exordial, seja nas Informações prestadas pela autoridade impetrada, ou na Apelação intempestiva, e muito menos no Parecer do MPF. Da mesma forma, ao se examinar o Acórdão propriamente dito, este já posterior à promulgação da EC 03/93, não há uma única menção a este tema.

A afirmativa utilizada pela defesa e reproduzida no Acórdão da DRJ (e em diversos outros, referentes a procedimentos anteriores) de que consta da decisão análise expressa

sobre a incidência da EC 03/93 também não está correta. Vejamos o citado trecho do Acórdão referente ao MS nº 91.0028724-5 (à fl. 268):

Vale destacar, ainda, que, não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado, dispositivos e normas infraconstitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes.

Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular.

Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária.

A interpretação dada pelo Recorrente e pela própria DRJ a este trecho do dispositivo é de que todo o texto constitucional foi revisitado para somente depois ter o TRF da 2^a Região exarado sua decisão. Logo, a EC 03/93, que já havia introduzido ao art. 150 da Constituição Federal o seu § 6º quando da prolação do Acórdão, havia sido devidamente considerada e faria parte das razões de decidir.

Minha interpretação, entretanto, não é esta. Tivesse o TRF da 2^a Região efetivamente se debruçado sobre o tema, jamais poderia ter destacado que “não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado, dispositivos e normas infraconstitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar”. Ora, a EC 03/93 trouxe uma restrição literal expressa ao direito pleiteado, exigindo que a concessão de crédito presumido (caso do direito creditório aqui pleiteado, uma vez que não há incidência de IPI mas aquisições feitas pelo autuado) somente possa ser concedido mediante lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o correspondente tributo (neste caso, IPI).

Diante da positivação deste requisito constitucional, como poderia o TRF da 2^a Região afirmar que não há na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado? A meu ver, há um evidente *error in judicando*, pois o julgamento da Remessa Necessária deveria ter ocorrido levando em conta o direito posto à época da decisão, e não aquele existente à época da propositura da ação, como alega o próprio Recorrente.

Pela relevância da restrição imposta, deveria o Acórdão em questão dedicar um capítulo ao exame de sua influência no direito creditório pleiteado pelo contribuinte, em especial se existe lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI e que conceda o crédito, como determina, a partir de 17/03/1993, a Constituição Federal. Entretanto, não há uma linha sequer no Acórdão abordando a questão, o que indica, a meu ver, a omissão do julgado neste aspecto, que parece não ter se atentado para a necessidade de discutir o tema.

O trecho do Acórdão DRJ/JFA nº 09-46.056, utilizado pela DRJ como uma de suas razões de decidir, deixa nítida essa dúvida, ao se utilizar de expressões como “*muito provavelmente*” e “*a meu sentir*”:

Ora, o tribunal sublinhou a inexistência na Constituição Federal de 1988 de restrição ao direito pleiteado, o que significa dizer que o juízo de mérito foi, muito provavelmente, forjado a partir da análise de todo o texto constitucional em vigor à época da prolação do acórdão. Não seria razoável inferir que o TRF2, para realizar o reexame necessário, eliminou do foco de análise justamente a EC N°3/93, inserida esta num arcabouço de mais de trinta emendas.

A meu sentir, o TRF2, **fiel ao comando contido no art. 462 do CPC**, analisou a pertinência da prestação jurisdicional solicitada à luz das normas em vigência no momento da decisão judicial, **não se cogitando, por claramente inverossímil**, a hipótese de erro in judicando por desprezo a suposto fato extintivo pré-existente.

Ademais, também entendo equivocada a decisão de não se cogitar, “*por claramente inverossímil*”, a possibilidade de erro no julgamento “*por desprezo a suposto fato extintivo pré-existente*”. O julgador, ao analisar os fatos postos, deve “cogitar” todas as possibilidades, em especial neste caso, onde se busca encontrar a real extensão dos efeitos da coisa julgada.

A hipótese de erro no julgamento pela Turma do TRF da 2^a Região nada tem de inverossímil, tanto que o sistema processual brasileiro prevê o duplo grau de jurisdição, justamente para corrigir equívocos em decisões singulares, inclusive com instrumentos como a Remessa Necessária, pelo qual o segundo julgamento deve necessariamente ocorrer, independentemente de recurso das partes.

Prevê o agravo regimental, para corrigir eventuais equívocos em decisões de Tribunais, mesmo os superiores, exaradas monocraticamente. Prevê os recursos especial e extraordinário, para STJ e STF, respectivamente, para corrigir decisões equivocadas de Tribunais.

Ainda prevê instrumentos de controle da coisa julgada: (i) Ação Rescisória por violação manifesta de norma jurídica, (ii) *querela nullitatis* e (iii) revisão de sentença constitucional. Além disso, dispõe de Embargos de Declaração em casos de omissão, contradição e/ou obscuridade das decisões.

Nesta análise rápida e superficial do nosso sistema processual de controle das decisões, constata-se facilmente a existência de vários mecanismos processuais de correção destas, o que deixa claro que o *error in judicando* não é tão inverossímil quanto afirma a instância *a quo*. Aliás, considerando o contexto em que a decisão ora questionada passou em julgado, com todas as peças tendo sido formuladas antes da promulgação da EC 03/93, e tendo uma única manifestação dentro do processo após este marco, no caso, justamente o próprio Acórdão de Remessa Necessária, me parece altamente provável que tal mudança constitucional tenha passado despercebida no julgado. E a ausência de qualquer simples manifestação sobre este tema na decisão revela a certeza de sua desconsideração nas razões de decidir.

É bem verdade que a Procuradoria da Fazenda Nacional poderia ter interposto Embargos de Declaração por omissão ou obscuridade. Da mesma forma, poderia ter apresentado, dentro do prazo legal de 02 anos, Ação Rescisória, como bem observado pelo Recorrente e pela DRJ, mas não o fez. A meu ver, contudo, isso não conduz à conclusão de que o Acórdão tenha tratado do tema. Basta lembrar que a Apelação apresentada foi feita intempestivamente, o que também não leva a conclusão alguma sobre “o que” está acobertado pela coisa julgada.

A apresentação de Embargos de Declaração (com efeitos infringentes) e/ou Ação Rescisória teria o condão de modificar a decisão, produzindo efeitos *ex tunc*. Não tendo sido apresentados tais recursos, a alteração superveniente introduzida no ordenamento jurídico pela EC 03/93 somente poderá produzir efeitos, em relação à autuada, *ex nunc*. Essa é a única consequência do não oferecimento dos recursos, não sendo possível concluir que também tenha

ocorrido a formação de coisa julgada sobre a questão, uma vez que esta não fez parte do pedido e nem da causa de pedir.

Em relação à alegação de que os arts. 462 e 474 (antigo CPC – 1973, Lei 5869/73, atuais arts. 493 e 508) conduziriam à certeza de que todos os argumentos foram apreciados e refutados pelo Tribunal, faz-se necessária uma análise menos literal e superficial. Vejamos os textos destes dispositivos:

Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.

(...)

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

O art. 462 possui uma análise mais simples, pois a norma deixa evidente a simples existência de um comando normativo dirigido ao juiz, determinando que, no momento de proferir a sentença, leve em consideração fatos supervenientes à propositura da ação e que possam influir no julgamento da lide. Se tais fatos foram efetivamente levados em consideração, isso deverá ficar explícito na decisão, o que não se verifica no presente caso.

Em sua obra Manual de Direito Processual Civil, 6^a ed., 2016, pág. 664, Marcelo Abelha se manifesta sobre este dispositivo nos seguintes termos:

Obviamente, a inserção no processo do *ius superveniens* constitui clara exceção ao princípio da estabilidade da demanda que fixa o saneamento como ponto final para alterar o pedido e a causa de pedir. Parece-nos que a intenção do dispositivo é que, nada obstante a estabilidade da demanda e a superação de um sistema de preclusões, não admite o CPC, e nisso merece elogios, que em prol desta estabilidade e segurança se julgue um conflito em descompasso com a realidade fática existente. Isso quer dizer que não se pode admitir que a tutela jurisdicional, desde que ciente o juízo da existência de fatos novos que influenciem diretamente a resolução do mérito, simplesmente ignore-os e deles mantenha distância em troca da manutenção de uma estabilidade processual. O processo não possui um mundo particular: é instrumento do Direito material e como tal deve andar rente com a realidade de fato.

Da lição acima, observa-se a preocupação sobre a ciência do juiz sobre os fatos novos, asseverando ser incorreto que estes sejam simplesmente ignorados na decisão. Entretanto, entendo que não há como verificar se o juízo possuía, efetivamente, ciência do Direito novo, e se este foi ou não ignorado, se no Acórdão passado em julgado não há qualquer menção ao novo requisito estabelecido pela EC 03/93 para a concessão de crédito presumido.

Quanto ao art. 474 (atual art. 508), a interpretação dada pelo Recorrente ao dispositivo é a de que este introduz no ordenamento jurídico uma “presunção jure et jure” (presunção absoluta) de que “houve sim, a consideração de todo o cenário jurídico envolvido” e de que “Isto ocorre não apenas por força do art. 462 do CPC (...), mas também por imposição do art. 474 do CPC” (fl. 151).

No entanto, o art. 508 do CPC deve ser interpretado de forma harmônica com o restante do microssistema processual, observando o método sistemático de interpretação. Nesse sentido, deve-se analisar o que consta nos arts. 502 e 503 do CPC:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

Na citada obra de Fredier Didier *et alii*, às fls. 537/538, os autores abordam a questão do que seria o mérito da causa, ou seja, o que está sendo acobertado pela coisa julgada:

9. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

9.1. Generalidades

O art. 503 do CPC cuida dos limites objetivos da coisa julgada. Trata, portanto, de definir “o quê” se torna indiscutível pela coisa julgada.

A coisa julgada torna indiscutível a norma jurídica individualizada, construída para a solução de determinado caso.

(...)

9.2.2. Conceito de mérito (objeto litigioso) – visão tradicional

(...)

O objeto do processo é o conjunto do qual o objeto litigioso do processo é elemento: esse é um parcela daquele. Enquanto o objeto do processo abrange a totalidade das questões que estão sob apreciação do órgão julgador, o objeto litigioso do processo cinge-se a um único tipo de questão, a questão principal, o mérito da causa, a pretensão processual. (...)

Discute-se muito sobre em que consiste o objeto litigioso: se ele é apenas o pedido ou se nele se inclui também a causa de pedir.

Segundo a maior parte da doutrina, o objeto litigioso do processo é o pedido – adotando a concepção de Schwab. Há, porém, quem defenda que o objeto litigioso do processo é o pedido identificado com a causa de pedir. Há uma tendência doutrinária de seguir esse entendimento, até mesmo em razão do regramento da coisa julgada no direito brasileiro, que exige a identidade de pedido e de causa de pedir para a sua configuração (arts. 337, §§ 2º e 4º, e 508, CPC).

Os dispositivos legais são citados são os seguintes:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

§ 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

(...)

§ 4º Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado.

Segue-se, neste voto, o entendimento de que o mérito, ou seja, a pretensão processual, está atrelado à causa de pedir. No presente caso, a causa de pedir reside na interpretação dada pelo Fisco ao disposto no art. 153, § 3º, II:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º 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;

A interpretação deste dispositivo pelo Fisco é a de que o contribuinte do IPI só poderá escriturar créditos referentes a valores de IPI destacados nas notas fiscais das aquisições e efetivamente cobrados. Se na entrada dos insumos não há incidência de IPI (seja por imunidade, isenção, alíquota zero ou não-tributação – NT), então nada foi cobrado na operação anterior, e não há crédito algum a ser escriturado. Seria a aplicação direta da regra da não-cumulatividade.

O contribuinte entende que essa interpretação esvaziaria os objetivos buscados pela isenção, que se converteria em mero diferimento. E levou essa tese à análise do Poder Judiciário. A decisão que transitou em julgado não é a da Sentença, mas sim a do Acórdão do TRF2, muito embora este façã remissão àquele. O Acórdão é tão sintético que pode ser aqui integralmente transscrito, inclusive com o Relatório, para se ter uma exata noção da profundidade com que o tema foi debatido no reexame necessário:

RELATÓRIO

Trata-se de Remessa "Ex-Offício", consignada em sentença que concedeu segurança para assegurar à impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, na aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

Intempestiva a apelação, subiram os autos a esta Corte, por força da remessa necessária, e deles teve vista o Representante do Ministério Público Federal que, às fls.79/80, opinou pela manutenção da sentença, por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO

O Exmº Sr. Desembargador Federal Fernando Marques (Relator)

Trata-se, no caso dos autos, de empresa que se dedica à fabricação, venda e comércio de bebidas e refrigerantes. Adquire ela concentrado refrigerante oriundo da Zona Franca de Manaus. Defende a não-cumulatividade constitucional do IPI, pleiteando, com o presente mandado de segurança preventivo, lhe seja assegurado o direito à manutenção do crédito do referido tributo na aquisição dos insumos isentos provenientes da Zona Franca, e suspensão de quaisquer medidas tendentes à exigência do referido imposto e ao pagamento de diferenças supostamente devidas, a ele referentes.

Inicialmente, cumpre lembrar o disposto, sobre o IPI, no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, in verbis:

(...)

Constata-se, assim, do texto citado, que o IPI submete-se à regra da não-cumulatividade. prevendo, ainda a Carta Magna, em relação a esse tributo, a compensação de crédito em operações subsequentes.

Ainda quando a operação anterior gozar do benefício da isenção tributária, é de se reconhecer o direito à compensação. Para defesa de tal argumento, cumpre ressaltar as características da isenção. É ela forma de exclusão do crédito tributário. Nela ocorre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária. O fenômeno encontra-se dentro do campo de incidência da tributação, mas, por algum motivo, o legislador o dispensa do pagamento de tributo que é devido. **Assim, mesmo ocorrendo a isenção tributária na operação anterior, exsurge o direito à compensação,** já que o que gera tal direito não é o lançamento do imposto, mas sua própria existência, incidindo, portanto, sobre os produtos. Tanto é que, suspensa a isenção, o imposto reaparece pleno, posto que sempre existiu.

Portanto, **nada há de inconstitucional no fato do contribuinte que aproveitar créditos do IPI de produtos isentos.**

Nesse sentido, posicionamento de nossos tribunais, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

Vale destacar, ainda, que, **não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado,** dispositivos e normas infra-constitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes.

Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular.

Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária.

É como voto.

Como dito, a causa de pedir reside unicamente no aproveitamento de um crédito ficto de IPI, em operações de entrada isentas deste imposto, com base no princípio da não-cumulatividade, apesar da Constituição Federal estabelecer que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o **montante cobrado** nas anteriores.

Não há, na causa de pedir, qualquer consideração sobre o afastamento da norma introduzida pela EC 03/93, até mesmo porque, à época, tal norma era inexistente. Logo, meu entendimento sobre a questão é que “*reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas*”, nos termos do art. 474 do antigo CPC, referentes a, por exemplo: **(i)** previsão de creditamento ficto no regime de não-cumulatividade; **(ii)** possibilidade de entradas isentas gerarem crédito; **(iii)** se a expressão “montante cobrado”, na CF-88, implica a exigência de efetivo pagamento de tributo na operação anterior; **(iv)** se os produtos com isenção devem ter o mesmo tratamento de produtos com alíquota zero; **(v)** se os produtos isentos, provenientes da ZFM, devem ter o mesmo tratamento que produtos isentos provenientes de outras partes do país. Alegações desta natureza, estritamente vinculadas ao mérito da questão, mesmo não tendo sido alegadas pela PGFN no momento oportuno, devem ser reputadas como deduzidas e repelidas, seguindo o comando do art. 474.

A alegação de que a concessão de um crédito presumido, como é o crédito aqui tratado, só poderá ser concedida caso exista lei específica federal que regule exclusivamente tal matéria ou o IPI, tal como exige o art. 150, § 6º, da CF-88, introduzido pela EC 03/93, não tem qualquer relação com a causa de pedir, pois tal restrição sequer existia à época. A conclusão irrefutável é a de que o impetrante, no Mandado de Segurança, não pediu o afastamento desta norma, ou sua interpretação em um sentido que permitisse manter o crédito presumido no caso de aquisições isentas provenientes da ZFM.

Não fazendo parte do mérito, não se formou coisa julgada sobre esta questão, nos termos do acima transrito art. 502 do CPC. Da mesma forma, pela leitura do Acórdão questionado, conclui-se facilmente que esta matéria não está dentro dos “*limites da questão principal expressamente decidida*”, usando a dicção do art. 503 do CPC, e assim a decisão não tem “*força de lei*” sobre a mesma. Na lição de Freddie Didier *et alii, op. cit.*, pág. 539:

9.3 Questão principal expressamente decidida

A coisa julgada recai sobre a questão *expressamente decidida*.

O advérbio “expressamente” é uma novidade do CPC; serve para reforçar a regra de que não há coisa julgada implícita – ou seja, não há coisa julgada do que está implícito na decisão ou do que não foi decidido.

Nesse contexto, a despeito das decisões deste CARF em sentido contrário, e com a devida *vênia*, entendo que assiste razão à Autoridade autuante, incidindo sobre a presente lide o requisito do art. 150, § 6º da CF/88, por ser distinta da lide julgada no MS nº 91.0028724-5, uma vez que não há identidade entre as causas de pedir.

Partindo dessa conclusão, faz-se necessário agora verificar se, para o crédito de IPI pleiteado pelo Recorrente, existe lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI.

As notas fiscais deste período (janeiro a abril de 2011) foram emitidas com observações de que se tratava de operações de saída de mercadoria com isenção de IPI: “*Produzido na Zona Franca de Manaus, Isento de IPI - Art. 69, inc. I e II, art. 82, inc. III e art. 341, inc. II do Decreto nº 4.544/2002*” (ver planilha Notas Recofarma com menção de isenção da ZFM), conforme especificado no TVF.

Os arts. 69, incisos I e II, e o art. 82, inciso III, do RIPI-2002, correspondem aos arts. 81, I e II, e 95, III, do RIPI-2010, que, em verdade, é a norma de regência da matéria no períodos dos fatos (01/2011 a 09/2012):

Art. 81. São isentos do imposto:

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador,

preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico;

(...)

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.

O art. 237 do RIPI-2010, à semelhança do art. 175 do RIPI-2002 (ambos possuem a mesma base legal, o Decreto-Lei nº 1.435/75), permite o creditamento ficto do IPI tão somente em relação à isenção prevista no art. 95, III:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Assim, está demonstrado que existe lei federal, no caso, o Decreto-Lei nº 1.435/75, concedendo o creditamento de forma presumida, porém unicamente para a isenção prevista no art. 95, III (art. 82, III, no RIPI/2002). Resta saber se esta lei regula exclusivamente subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, ou o próprio IPI.

Sobre esta questão, Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário, 11^a Ed., 2009, apresenta os seguintes posicionamentos de doutrinadores, às págs. 273 e 274:

Com esta norma “se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria.” (Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7^a edição. Forense, 1997, p. 101).

(...)

“O objetivo visado com essa disposição é evitar que certas isenções ou figuras análogas sejam aprovadas no bojo de leis que cuidam dos mais variados assuntos (proteção do menor e do adolescente, desenvolvimento de setores econômicos, relações do trabalho, partidos políticos, educação etc.) e embutem preceitos tributários que correm o risco de ser aprovados sem que o legislativo lhes dedique específica atenção.” (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Saraiva, 15^a ed., 2009, p. 114/115).

(...)

(...) Daí a exigência de que essas modalidades sejam concedidas mediante lei específica, no sentido de exclusiva, quanto à matéria ou o correspondente tributo ou contribuição, ressalvada a edição de lei complementar regulando para Estados-DF a forma como concederão ou revogarão isenções, incentivos e benefícios fiscais

referentes ao ICMS.” (DOLÁCIO DE OLIVEIRA, Yonne. em Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, coord. Ives Sandra da Silva Martins. Saraiva, 1998, p. 30).

(...)

Mais do que lei, exige-se que a lei seja específica. “Esta lei deve ser específica. Específica opõe-se a genérico (...) ... diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individuação do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A exigência de lei específica significa, nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado na descrição da facti species normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto. (...) a lei específica, segundo o § 6º do art. 150 da Constituição, deverá regular exclusivamente as matérias ali enumeradas ou regular exclusivamente o correspondente tributo ou contribuição.” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, A Noção de Lei Específica no art. 150, § 6º, a CF e a Recepção dos Decretos-Leis n.os 2.163/84 e 1.184/71, em RDT nº 70, p. 181-188).

Impõe-se, então, verificar se o Decreto-Lei nº 1.435/75, que serve de base legal para o art. 237 do RIPI/2010, seria uma lei específica, nos termos do art. 150, § 6º da CF, apta a prever a concessão de crédito presumido:

Art. 1º O artigo 7º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro da 1967, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, quando dela saírem para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitos a exigibilidade do Imposto de Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem importados e neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota " *ad valorem* ", na conformidade do § 1º deste artigo.

§ 1º O coeficiente de redução do imposto será obtido, em relação a cada produto, mediante a aplicação de fórmula que tenha:

a) como dividendo, a soma dos valores das matérias-primas produtos intermediários e materiais de embalagem de produção nacional, e da mão-de-obra direta empregada no processo e de produção;

b) como divisor, a soma dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, de produção nacional e de origem estrangeira, e da mão-de-obra direta empregada no processo de produção.

§ 2º A redução do Imposto de Importação, a que se refere este artigo, aplica-se somente aos produtos industrializados que atenderem aos índices mínimos de nacionalização estabelecidos conjuntamente pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI.

§ 3º Para os efeitos do disposto neste artigo, consideram-se produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

§ 4º Compete ao Ministro da Fazenda baixar as normas complementares necessárias à execução do disposto neste artigo".

Art. 2º Sem prejuízo da imediata aplicação dos critérios de cálculo de redução do Imposto de Importação, introduzidos pelo artigo anterior, o Conselho de

Administração da SUFRAMA e o Conselho de Desenvolvimento Industrial - CDI, conjuntamente, dentro de 120 (cento e vinte) dias, a contar da data de publicação deste Decreto-lei, fixarão os índices de nacionalização nele previstos.

Parágrafo único. Os empreendimentos cujos projetos tenham sido anteriormente aprovados, deverão obedecer ao disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a nova redação dada pelo art. 1º deste Decreto-lei, no prazo e condições estabelecidos pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, através de Resolução a ser baixada em 180 (cento e oitenta) dias da vigência deste diploma legal.

Art. 3º O artigo 2º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º **As isenções fiscais previstas neste Decreto-lei** aplicar-se-ão aos bens de produção e de consumo e aos gêneros de primeira necessidade, de origem estrangeira, a seguir enumerados:

(...)

Parágrafo único. Através de portaria interministerial, os Ministros Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, da Fazenda e do Interior fixarão, periodicamente, a pauta das mercadorias a serem **comercializadas com os benefícios instituídos neste Decreto-lei**, levando em conta, inclusive, a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental".

Art. 4º A remessa de produtos industrializados no país à Zona Franca de Manaus, especificamente para serem exportados ao exterior, **gozará de todos os incentivos fiscais concedidos à exportação**, na forma e condições estabelecidas pelo Ministro da Fazenda.

Art. 5º Os produtos nacionais exportados para o exterior e, posteriormente, reimportados através da Zona Franca de Manaus, **não gozarão dos benefícios estabelecidos** pelo Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

Art. 6º **Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados** os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas 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.

Art. 7º A equiparação de que trata o artigo 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, **não compreende os incentivos fiscais previstos nos** Decretos-leis nºs 491, de 5 de março de 1969; 1.158, de 16 de março de 1971; 1.189, de 24 de setembro de 1971; 1.219, de 15 de maio de 1972, e 1.248, de 29 de novembro de 1972, nem os decorrentes do regime de "drawback".

Art. 8º O Superintendente da Zona Franca de Manaus, ouvido o Conselho de Administração, fixará condições e requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos

que se dediquem à comercialização, naquela área, de **mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos** no Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

Art. 9º Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Observe-se que este Decreto-Lei trata, exclusivamente, de redução de imposto de importação, isenções fiscais, benefícios fiscais, crédito presumido de IPI e incentivos fiscais. Assim, entendo que atende aos requisitos previstos no art. 150, § 6º, da CF-88.

Dessa forma, o Recorrente teria realmente direito ao creditamento no caso das aquisições isentas com base no art. 95, III (art. 82, inciso III, do RIPI-2002), **mas não teria direito nas aquisições isentas com base no art. 81, I e II (art. 69, incisos I e II, do RIPI-2002)**, tendo em vista que neste segundo caso não há lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI.

Ocorre, no entanto, que a Autoridade Fiscal não buscou verificar qual a real fundamentação legal para a isenção dos insumos adquiridos pela autuada: o art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002. Tal verificação seria essencial, já que não há qualquer dispositivo na legislação permitindo creditamento ficto de IPI para as aquisições com base no art. 69, incisos I e II, mas há permissão com base no art. 82, III.

Com isso, chega-se à mesma conclusão do Acórdão da DRJ, porém por fundamento diverso: para a instância de piso, a Impugnação é procedente para este período de apuração (PA) em razão do contribuinte possuir decisão judicial passada em julgado que lhe garante o crédito ficto de IPI na aquisição de insumos provenientes da ZFM; neste voto, entendo que o contribuinte não possui decisão judicial que lhe garanta este direito de forma irrestrita após a promulgação da EC nº 03/93, mas que a Impugnação deve ser provida, para este PA, por carência probatória do Fisco, conforme exposto.

Deve ser destacado que esta matéria foi discutida e votada pelo Pleno do STF em 25/04/2019, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP, com Repercussão Geral reconhecida:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármel Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "**Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção,** considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

No entanto, a Procuradoria Geral da República (PGR) ainda estuda a eventual oposição de embargos declaratórios contra o acórdão do Plenário, que até a presente data não foi publicado, conforme consta de sua manifestação no processo, datada de 30/04/2019. Assim, existe a possibilidade de, nestes Aclaratórios, ser feita a proposição de modulação dos efeitos da decisão. De qualquer sorte, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, não sendo possível precisar a extensão do seu alcance.

Vale transcrever, por oportunidade, trecho do artigo publicado no Informativo nº 938 (22 a 26 de abril 2019) do STF:

AdeMais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármem Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. Por conseguinte, consideraram que as normas constitucionais em debate não previram expressamente crédito presumido nas operações originárias da ZFM, mas sim disciplinaram isenção tributária como instrumento de política de desenvolvimento regional. Como isenção e creditamento são institutos autônomos, a regra geral é voltada ao não creditamento, e as exceções devem estar previstas taxativamente em lei. Essa desoneração deveria ter sido decidida pelo Poder Legislativo, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes. No mais, ressaltaram que, ao manter a região com características de área livre de comércio e incentivos fiscais, a norma constitucional buscou promover a industrialização naquela localidade. Objetivou o desenvolvimento e a ocupação da região amazônica, tão importante à soberania do País, e não dos diversos outros polos industriais existentes no Brasil. Pretendeu estimular a instalação de parque industrial completo, e não apenas de fábricas de bens intermediários. A possibilidade de manutenção do crédito tornaria a zona franca uma região de produção de insumos, porém deixaria de ser tão atrativa para indústrias voltadas ao produto final, as quais agregam maior valor ao bem de consumo e, consequentemente, geram mais riquezas no território em que se instalaram. O benefício fiscal deve restringir-se à região em si, e não irradiar pelo território nacional, por meio de planejamentos tributários a incluírem Manaus como simples etapa da cadeia produtiva, utilizada tão somente para fins de obtenção de crédito fictício e mitigação de tributo cabível na produção em outros estados. Reconhecido o creditamento, haverá verdadeiro desequilíbrio entre o industrial da zona franca e aquele localizado no restante do País, haja vista que este último, além de beneficiar-se de insumos adquiridos por preço menor, considerada a isenção tributária, poderá valer-se de créditos fictícios de IPI para reduzir ainda mais os custos de produção. E tudo ocorrerá em detrimento dos cofres públicos, uma vez que não foi cobrado imposto na etapa anterior, ante a isenção, e o tributo devido na etapa seguinte da cadeia produtiva ficou reduzido, considerado creditamento ficto e não previsto em lei. Por conseguinte, a concessão de creditamento de tributo na aquisição de insumos acaba por ferir o art. 150, § 6º, da Constituição, o art. 14 (5) da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o art. 113 (6) do ADCT, que estabelece a necessidade de estimativa de impacto orçamentário-financeiro para a extensão de qualquer renúncia fiscal.

Nesse contexto, e considerando que a decisão prolatada em 05/03/1998 no Recurso Extraordinário 212.484/RS não seguiu o rito de reconhecimento de Repercussão Geral (inexistente à época), com seus efeitos alcançando unicamente as partes (Vonpar Refrescos S/A e União Federal), entendo que, até este momento, a concessão de crédito ficto para as isenções decorrentes do art. 81, incisos I e II, do RIPI-2010, continua dependendo da existência de lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Assim, pelo quanto exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

II.1 – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FLAGRANTE ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

Alega o recorrente que a autuação, na parcela objeto deste Recurso Voluntário (final de abril de 2011 a setembro de 2012), teria como fundamentação unicamente: **(i)** a ineficácia e cessação dos efeitos da coisa julgada formada no Mandado de Segurança 91.0028724-5 e disposições da Constituição que vedariam o aproveitamento de créditos na aquisição de insumos isentos da ZFM; **e, (ii)** a alegação de que as notas fiscais emitidas pelas fornecedoras dos produtos não teriam indicado que os produtos são isentos, apontando o Código de Situação Tributária (“CST”) de IPI concernente à entradas com alíquota zero, o que não permitiria a tomada de créditos.

Contudo, a motivação do Auto de Infração originário foi alterada pela Informação Fiscal resultante das diligências realizadas no processo administrativo, pois procedeu à requalificação jurídica das mercadorias adquiridas à luz das regras de interpretação da TIPI, modificando a sua classificação fiscal e, assim, apresentando novo fundamento para considerar a alíquota do IPI aplicável no cálculo do crédito presumido igual a zero.

Na verdade, o que se vislumbra neste tópico é uma antecipação da discussão de mérito, pois nenhum aspecto aqui discutido poderia levar à nulidade da autuação, que precisaria estar embasada pelo ocorrência de alguma das situações identificadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, ou pela ausência de algum dos elementos previstos no seu art. 10:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Se a Fiscalização efetivamente alterou de forma indevida a fundamentação de suas imputações, isto será discutido nos tópicos seguintes. Assim, nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

II.2 – DA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS – REGIME JURÍDICO

Afirma a defesa que, no “**Campo 1**” (campo observações dos DANFEs), há nítida indicação da natureza e fundamento da desoneração fiscal do IPI - **isenção em razão da produção na Zona Franca de Manaus**, constando os seguintes dizeres: “*Produzido na Zona Franca de Manaus. ISENTO DE IPI – ART. 81 INC I e II, ART. 95, INC. III E ART. 382 INC. II DEC. 7212/2010*”.

Sustente, assim, que não há qualquer indicativo no campo observações (ou em qualquer outro campo do DANFE) de se tratar de operação sujeita à alíquota zero. O “**Campo 2**” dos DANFEs (espaço destinado à indicação da alíquota) não indica o número zero, o que atestaria não se tratar de operação sujeita à alíquota zero. Não há indicação de alíquota alguma, justamente como alega que deveria ser em caso de isenção de natureza subjetiva.

Por fim, alega que a classificação fiscal do produto “2106.90.10”, “EX” Tarifário nº 01, indicada no “**Campo 3**” do DANFE, também deixaria evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (janeiro de 2011 a dezembro de 2012), o produto em referência nunca teria chegado a ter o tratamento jurídico de alíquota zero.

O processo foi baixado em diligência para verificar qual a real indicação de regime tributário nas notas fiscais. Na Informação Fiscal lavrada em 24/03/2015, a Autoridade Fiscal se manifestou no seguinte sentido:

Na impugnação apresentada, a contribuinte copiou Danfe, cuja chave de acesso é 1311 0461 4543 9300 0106 5500 0000 0316 1114 8767 5798. Com esta chave é possível visualizar a Nota Fiscal referente à operação no site www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz autorizadora, no caso a Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas.

Compulsando-se a referida Nota Fiscal Eletrônica confirma-se as informações da planilha fiscal, conforme documento acostados à fl. 692 do presente processo. Urna pequena amostra de NFe, aleatoriamente escolhidas, também foram anexadas aos autos, para demonstrar que as informações contidas na planilha “*Notas Recofarma cst ipi aliqui zero.xls*” apenas refletem os dados contidos nas Notas Fiscais emitidas pela Recofarma Ind. do Amazonas Ltda, CNPJ nº 61.454.393/0001-06.

(…)

A situação, portanto, cinge-se a saber que informações são válidas: as constantes nas Notas Fiscais Eletrônicas ou aquelas estampadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - Danfe.

(…)

Desta forma, nos termos da norma citada, não há dúvidas que a Nota Fiscal é o documento com validade jurídica e fiscal. É válido ressaltar aqui a cláusula décima do Ajuste Sinief:

(...)

Em relação às aparentes inconsistências da planilha denominada "*Notas Recofarma cst ipi aliq zero.xls*", cabe esclarecer que: i) a coluna "Ato legal conforme Tipi" somente indica o Decreto vigente na data da operação — Decreto 6006, 2006, vigente de 01/01/2007 à 31/12/2011 e Decreto n.º 7.660, de 2011, a vigente a partir de 01/01/2012; ii) a coluna "Valor Tributável pelo IN" é zero pois a fornecedora não preencheu este campo da nota fiscal, conforme se verifica nas Nfe juntadas nesta diligência; iii) tendo em conta a ausência de dados na nota fiscal, a coluna "Valor Isento" provavelmente é o resultado do valor da operação subtraído do montante efetivamente tributado, que também não se encontra preenchido.

O processo foi baixado novamente em diligência para verificar qual a identidade das informações constantes das NF-e (descrição do produto e classificação fiscal) emitidas de junho de 2011 a dezembro de 2012, em relação às das NF-e emitidas de janeiro a maio de 2011. Na Informação Fiscal lavrada em 06/06/2016, a Autoridade Fiscal se manifestou nos seguintes termos:

A descrição dos produtos diverge no campo descrição complementar. Nos meses de janeiro a maio de 2011 há a informação: "*ISENTO DE IPI - PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS ART 69º INC I E II, ART 82º INC III E ART 341º INC II DEC 4544/2002. RESOLUCOES DA SUFRAMA: 457/88, 350/92, 040/93, 098/93, 387/93, 406/2002 E 298/2007. Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004 Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004*".

A partir de junho de 2011 a informação muda para: "*Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004 Alíquota Zero Conforme Art. 28, Inciso VII da Lei 10.865/2004*".

A classificação fiscal das mercadorias em ambos períodos é feita no código NCM 2106.90.10 sob a unidade estatística de KIT. No período de janeiro a maio de 2011 há notas sem código EX da TIPI e outras com o código 01. A partir de junho todas as notas informam o código EX 01 da TIPI. (ver planilhas "*Descrição de Mercadorias Recofarma jan11 –maio11*" e "*Descrição de Mercadorias Recofarma junho11-set12*")

A conclusão do Relator do Acórdão da DRJ, em seu voto vencido, foi a seguinte:

Quanto à definição das operações de aquisição como isentas ou sujeitas à alíquota zero, embora seja verdade dizer que a NF-e é o documento com validade jurídica e fiscal hábil a dar respaldo às operações, vale dizer que o interesse na caracterização da situação de fato decorre da possibilidade de aplicação da norma individual e concreta contida na decisão judicial transitada em julgado, conforme mencionado alhures.

Demonstrada a ocorrência da situação prevista em tal norma individual e concreta, reconhece-se o direito nela deferido. Nesta esteira, é fundamental que se tenha a elucidação da natureza tributária das operações em comento.

(...)

Efetivamente, verifica-se que a impugnante produzia, em 2011 e 2012, os mesmos produtos que produzia em anos anteriores, e adquiria os mesmos insumos. Verifica-se que a classificação fiscal utilizada para as mercadorias adquiridas também continuou igual.

As informações dos DANFE são consistentes com a descrição das operações e, em relação às notas fiscais, não obstante as inconsistências, há que se levar em contas as cartas de correção.

Por todo o exposto, não há razão suficiente para considerar que o regime de tributação, para as mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, tenha se alterado ao longo do ano de 2011. Seria incoerente tê-las como isentas até 2011 e, a partir daí, sujeitas à alíquota zero sem a correspondente alteração legal ou normativa.

Portanto, apesar das inconsistências detectadas nas NF-e, não há como considerar que as mercadorias adquiridas a partir de maio de 2011 sujeitam-se à alíquota zero.

Em relação à fundamentação acima exposta para dar provimento à Impugnação, a Turma da DRJ concordou com o voto do Relator. Ocorre, no entanto, que foi apresentada divergência no sentido de manter a mesma conclusão do Auto de Infração em relação às aquisições do Recorrente serem sujeitas à alíquota zero de IPI, porém por fundamento distinto, qual seja, o equívoco na classificação fiscal constante nas notas fiscais de aquisição.

Observe-se que o Relator do voto vencido se manifestou sobre a questão da classificação fiscal, porém no sentido de refutá-la:

Como resultado da diligência, a autoridade fiscal informou que o DANFE não substitui e não se confunde com a NF-e e que, para todos os efeitos, a NF-e é o documento com validade jurídica e fiscal hábil a dar respaldo às operações. Além disso, a classificação fiscal das mercadorias utilizadas nas NF-e não se encontra em concordância com a NESH. A mercadoria “concentrados contendo kits” deveria ser classificada de acordo com cada um de seus componentes individuais, consoante entendimento já explicitado pela COANA e pelo CECLAM.

A despeito de a classificação fiscal das mercadorias adquiridas ser passível de questionamento pela Fiscalização, a matéria não pode integrar o litígio, posto que não foi objeto do auto de infração original e nem de auto de infração complementar, nos termos em que reza o PAF e o Regulamento do PAF (Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011), que assim dispõe:

Esse voto restou vencido, e o voto vencedor foi redigido nos seguintes termos:

O presente voto versa apenas sobre as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização em relação aos períodos de apuração de maio de 2011 a setembro de 2012. Para as demais matérias, adotam-se as mesmas conclusões contidas no voto vencido.

(...)

No entanto, quanto à motivação das glosas relativa à alíquota zero, entendo pertinentes as seguintes colocações.

Como já visto, um dos fundamentos das glosas levadas a efeito pela fiscalização para período contido nestes autos foi a constatação de que notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica Recofarma Industria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06, entre 26/04/2011 e 25/09/2012, não faziam menção a qualquer isenção do IPI e encontravam-se com o código de situação tributária de IPI referente a entrada com alíquota zero.

(...)

Veja-se, portanto, que o motivo da glosa no caso foi constatação, com base nas notas fiscais eletrônicas, de incidência de alíquota zero sobre os produtos objeto do creditamento. Por sua vez, a interessada contestou alegando que a classificação fiscal dos produtos não corresponderia a tal alíquota na TIPI para o período.

Em continuidade, a fiscalização, em diligência decorrente do julgamento em primeira instância, intimou a interessada a apresentar elementos que possibilitassem verificar a

real alíquota aplicável sobre tais produtos, a qual, obviamente, depende da classificação fiscal a ser adotada, tendo a ora impugnante se recusado a fornecê-los.

Entendo que no presente caso não há que se falar em inovação dos fundamentos do auto de infração, nem mesmo em lançamento suplementar.

Trata-se, meramente, de questão de prova. Não há que se confundir alegação acerca de um fato com a prova do mesmo fato.

O fato alegado pela fiscalização e que impediria o creditamento pretendido seria a incidência de alíquota zero, conforme constou dos documentos fiscais pertinentes.

Com a devida *vênia*, não concordo com tal entendimento sobre os fatos. Analisando o Termo de Verificação Fiscal, tem-se que, de fato, o motivo da glosa foi a constatação de incidência de alíquota zero sobre os produtos objeto do creditamento. Todavia, neste TVF tal constatação não se baseou na alteração da classificação fiscal indicada nas notas fiscais, como se depreende dos cinco únicos parágrafos em que este assunto é exposto pela Autoridade Tributária:

Porém, nota-se a existência de outra situação, qual seja: a apuração de créditos sobre insumos, cujas notas fiscais indicam a entrada de mercadorias com a incidência de IPI, mas com a alíquota zero, o que constitui hipótese distinta da primeira. Nesta situação, referente a maior parte do período fiscalizado, junho de 2011 a dezembro de 2012, a contribuinte não possui qualquer fundamentação para se creditar do IPI.

Com efeito, a aquisição de produtos adquiridos sem destaque do IPI em decorrência de alíquota zero não gera créditos. Isso porque o resultado aritmético da base de cálculo vezes a alíquota é nulo, motivo pelo qual inexiste valor para pagamento de imposto para quem vendeu a mercadoria, nem crédito para o respectivo adquirente, nos termos do art. 226 do RIPI/2010.

E, apesar de tanto a isenção, como a alíquota zero, afastarem a tributação do IPI, é incontestável que se trata de hipóteses distintas. Desta forma, a contribuinte não pode utilizar a mencionada ação judicial para justificar o crédito presumido registrado em seu Livro de Apuração do IPI – RAIPI, quando a falta de destaque de IPI nas notas fiscais decorre de alíquota zero, como ocorre no período de junho de 2011 a dezembro de 2012.

(...)

No mês de maio de 2011, a glosa é motivada tanto pela perda da eficácia da ação judicial transitada em julgado em favor da contribuinte, como pela aquisição de produtos adquiridos sem destaque do IPI em decorrência de alíquota zero, fato esse que não gera créditos.

Nos demais meses abarcados neste procedimento fiscal, tendo em vista que as notas fiscais emitidas pela fornecedora Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06, entre 26/04/2011 e 25/09/2012, não fazem menção a qualquer isenção do IPI e encontram-se com o código de situação tributária de IPI referente a entrada com alíquota zero, a glosa dos créditos decorre da impossibilidade de se apurar créditos de IPI na aquisição de insumos com a alíquota zero. E, ainda que tais operações estivessem ao alcance do Mandado de Segurança n.º 91.0028724-5, a glosa de tais créditos seria mantida, uma vez que os efeitos produzidos pelo medida judicial foram obstados pelo entendimento do STF, o qual veda o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus, após a Emenda Constitucional n.º 03, de 1993.

Apesar de ter chegado à mesma conclusão do Auditor-Fiscal autuante, qual seja, que a alíquota do IPI sobre os produtos adquiridos era zero, a Turma da DRJ utilizou-se de fundamentação distinta daquela constante na imputação fiscal original. Nesta, alega-se a inexistência de destaque do IPI nas notas, bem como de menção a qualquer isenção do IPI, sugerindo um “**regime de alíquota zero**”, e não um “**regime de isenção**”; além disso, tais notas fiscais encontram-se com o código de situação tributária de IPI referente a entrada com alíquota zero.

O Recorrente, por sua vez, apresentou defesa contra estas acusações fiscais, a saber:

Nos presentes autos, contudo, consciente da fragilidade de linha de autuação que vem sendo praticada, a Fiscalização procura dar “nova roupagem” para a acusação fiscal, como se a situação fática e jurídica, aqui versada, comportasse alguma divergência em relação às operações praticadas em exercícios anteriores.

Procura estabelecer que, em vez de operações de aquisição de insumos isentos, teriam sido praticadas operações de aquisição de insumos sujeitas a alíquota zero, desconsiderando por completo que se tratam dos mesmos insumos, dos mesmos fornecedor e adquirente e mesmíssima operação de sempre. É o que se constata dos seguintes trechos do TVF, às fls. 49-50 do PA:

(...)

No “Campo 1” (campo observações da DANFE), há nítida indicação da natureza e fundamento da desoneração fiscal do IPI - isenção em razão da produção na Zona Franca de Manaus, constando os seguintes dizeres:

“Produzido na Zona Franca de Manaus.

ISENTO DE IPI – ART. 81 INC I e II,

ART. 95, INC. IIIE ART. 382 INC. II DEC. 7212/2010”.

Também há indicação de uma sequência de Resoluções da SUFRAMA (457/88, 350/92, 040/93, 098/93, 387/93, 406/2002 E 298/2007) que cuidaram justamente de assegurar a fruição do referido incentivo fiscal pelo fornecedor em questão, por estar situado na Zona Franca de Manaus.

Portanto, conforme se comprova pelas DANFEs, não procede a assertiva de que as operações que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização teriam a natureza jurídica de aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero. Nunca tiveram porque não é esse o seu regime jurídico. Confiram-se o teor dos dispositivos citados neste documento, com indicação do seu contexto no Regulamento do IPI:

(...)

As transcrições acima deixam evidenciada a natureza da desoneração: sempre, isenção do IPI de natureza regional, dada a localização do estabelecimento fabricante-fornecedor na Zona Franca de Manaus. Não há o que tergiversar sobre esse ponto.

Veja-se, desde logo, que não há qualquer indicativo, no campo observações (ou em qualquer outro campo da DANFE) de tratar-se e operação sujeita à alíquota zero. Estaria errado e seria passível de correção até mesmo de ofício se assim estivesse disposto.

Coerentemente, o “Campo 2” da DANFE (espaço destinado à indicação da alíquota) não indica o número zero, atestando mais uma vez não se tratar de operação sujeita à

alíquota zero. Não há indicação de alíquota alguma, justamente como deve ser em caso de isenção de natureza subjetiva (em função da localização do fornecedor).

A classificação fiscal do produto “2106.90.10”, “EX” Tarifário nº 01, indicada no “Campo 3” da DANFE, também deixa evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (janeiro de 2011 a setembro de 2012) o produto em referência nunca chegou a ter o tratamento jurídico de alíquota zero. Repita-se, porque o regime jurídico adequado é o da isenção.

(...)

A autuação fiscal dá notícia de que, no sistema informatizado da NF-e, há observação lançada pelo fornecedor de que os produtos estariam sujeitos à “alíquota zero, conforme art. 28, inciso VII da Lei 10.865/2004”. Esse dado é importado pela Fiscalização para a planilha demonstrativa “NOTAS RECOFARMA cst IPI aliq zero”, como “demonstração” de que os produtos foram adquiridos como se sujeitos à alíquota zero do IPI.

(...)

O equívoco é patente! Trata-se de preceito que efetivamente rege as operações em tela. Contudo, diz respeito única e exclusivamente ao tratamento fiscal relativo ao PIS/PASEP e à COFINS a que estão sujeitas as receitas decorrentes da venda do referido produto. Nada muda no que diz respeito ao IPI.

Por fim, aduz a Fiscalização que teria sido lançado no sistema da NF-e o Código de Situação Tributária (“CST”) nº 001, indicativo de “entrada tributável com alíquota zero”. Quanto a esse ponto, cabe observar que se tratam de notas fiscais de saída, emitidas pela RECOFARMA, de modo que o código em questão, por tratar de código relativo a “entrada”, não se presta a retratar o regime jurídico de suas saídas.

Demais disso, se houve, inadvertidamente, por hipótese, algum equívoco na parametrização de dados que alimentam a NF-e, este deveria, quando muito, gerar autuação em face da fornecedora, por suposto erro dela no cumprimento de obrigação acessória de sua exclusiva responsabilidade. Jamais, contudo, poderia alterar o regime jurídico de operação realizada com terceiros, cuja substância é clara e está regulada pelo direito, por tudo que já se demonstrou.

Ainda, também pelas DANFEs anexadas, se constata que o CST ali indicado (“Campo 4”) é, em realidade o de nº 000, que indica situações em que há recuperação de crédito “entrada com recuperação de crédito”.

Em suma: não há dúvidas acerca do regime jurídico das operações durante todo o período em tela. As DANFEs recebidas juntamente com os produtos que deram origem aos créditos registrados pela empresa e que foram glosados pela fiscalização possuem indicativos inequívocos de que se trata de aquisição de produtos sujeitos à isenção regional ZFM. Clara é a realidade fática e a substância jurídica das operações com os concentrados adquiridos, devidamente comprovada; inequívoco o adequado tratamento jurídico da situação sob análise.

De mais a mais, ainda que estivéssemos diante de aquisições sujeitas à alíquota zero (o que só se admite *ad argumentandum tantum*, pois não é esse o regime jurídico das operações demonstradas), ainda assim, o direito ao crédito estaria assegurado, pois atualmente não mais subsiste qualquer controvérsia, seja na doutrina, seja na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a alíquota zero nada mais é do que uma modalidade de isenção.

Como se observa, o Recorrente rebateu todos os argumentos contidos no TVF, sendo inclusive desnecessário ter acrescentado o parágrafo sobre classificação fiscal, apesar de

ser, efetivamente, mais um argumento a seu favor (caso a classificação adotada estivesse correta; neste voto, sua correção não está sendo objeto de análise). Tendo em vista que o voto vencedor manteve essa parcela da autuação unicamente por conta da classificação fiscal, conclui-se que, sem a apresentação desta matéria pela defesa, teria obtido provimento integral em sua Impugnação.

Logo, a meu ver, não faz qualquer sentido a afirmação de que a alegação sobre a incorreção do código NCM utilizado na classificação, trazida aos autos na Informação Fiscal que atendeu ao pedido de diligência da DRJ, foi consequência de uma questão probatória resultante da dialética processual. Não se nega que foi o Recorrente quem suscitou a análise da matéria; mas o que importa para o deslinde da questão é saber se os fundamentos trazidos no TVF eram suficientes para manter a autuação, e a conclusão a que se chega é negativa. Sem a discussão acerca de qual seria a correta classificação na TIPI, a Impugnação teria provimento integral. **Portanto, é inegável se tratar de alteração na fundamentação legal do Auto de Infração.**

A alteração de ofício de lançamento já regularmente notificado ao sujeito passivo tem previsão legal no art. 145, III, do CTN. Faz-se necessário verificar se a alteração aqui realizada atende à legislação de regência. Vejamos.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

O art. 149 do CTN, por sua vez, prevê as seguintes hipóteses para a alteração de lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine:

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Para a hipótese do inciso I acima, existe lei determinando a revisão de ofício do lançamento, no caso, a Lei nº 8.748/93, que incluiu o § 3º ao art. 18 do Decreto 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Observe-se que na segunda Resolução determinada pela DRJ já havia uma referência à possibilidade de lavratura de Auto de Infração complementar, à fl. 1041:

Concluída a diligência, deve a interessada ser cientificada de seus resultados e de eventual auto de infração complementar, facultando-lhe manifestar-se no prazo de trinta dias.

A lavratura de Auto de Infração, complementar ou não, deverá conter os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72. Além disso, deverá expressamente informar ao contribuinte que se trata de Auto de Infração, pela aposição desta expressão no documento que lhe será enviado para ciência, bem como deixar claro, na descrição dos fatos, de que se trata de autuação complementar nos termos do art. 18, § 3º do Decreto 70.235/72, a fim de possibilitar ao autuado a perfeita compreensão dos fatos, sob pena de nulidade desta autuação complementar.

No presente caso, não houve lavratura de Auto de Infração complementar, mas tão somente a alteração da fundamentação legal da exigência por meio de uma Informação Fiscal. Sendo assim, não é possível manter a autuação com base neste novo fundamento legal.

Vale destacar que, à época da citada Informação Fiscal, não havia ocorrido a extinção do direito da Fazenda Pública de revisar o lançamento, nos termos do § único do art. 149, c/c o art. 150, § 4º, ambos do CTN. O fato gerador mais antigo remonta a Janeiro de 2011, sendo que a Informação Fiscal foi cientificada ao contribuinte em 27/03/2015, conforme Aviso de Recebimento (AR) às fls. 799/800.

Por fim, vale também lembrar que o Fisco tinha à sua disposição não apenas o lançamento complementar dentro do mesmo processo, previsto no art. 18, § 3º do Decreto 70.235/72, como também a possibilidade de efetuar novo lançamento, caso ainda não tivesse ocorrido a decadência, com base no art. 142 do CTN, tendo em vista que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido do recorrente.

III - CONCLUSÃO

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no sentido de cancelar o lançamento devido à alteração na fundamentação legal da autuação, sem a lavratura de novo Auto de Infração ou de Auto de Infração complementar.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator