



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

Processo n° 16682.720793/2012-37
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-002.995 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida RIO DE JANEIRO REFRESCO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

IPI.CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. LEGITIMIDADE

Houvesse indicio consistente de que a EC n° 3/93 não teria sido considerada no teor do acórdão proferido em reexame necessário pelo TRF2, deveria a Procuradoria da Fazenda Nacional ter agido para reverter a sentença, o que não ocorreu, tendo a ação transitada em julgado como bem jurídico a ser respeitado pelo Fisco.

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

O Parecer PGFN/CRJ/n° 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.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO PROVIMENTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento do recurso de ofício. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto ficou vencido quanto à preliminar de não admissibilidade do recurso de ofício e apresentou declaração de voto.

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente processo está muito bem relatado em Relatório de fls. 03 a 16 dos autos emanados da decisão DRJ/JFA, por meio do voto do relator Carlos Romero Cezar do Amaral nos seguintes termos:

“A impugnação é tempestiva, dela, portanto tomo conhecimento. Pode se deduzir a questão posta em julgamento a partir dos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“Foram constatados em procedimento de análise do RAIPI no período de outubro de 2007 a setembro de 2008, lançamentos de IPI efetuados pelo contribuinte a título de OUTROS CRÉDITOS, referentes à aquisição de produtos de seu fornecedor RECOFARMA IND DO AMAZONAS LTDA., localizado na Zona Franca de Manaus.

(...)

De acordo com o RAIPI, o contribuinte creditou-se, como se devido fosse, do IPI incidente sobre as aquisições de matérias primas isentas (concentrado – código 2106.90 da TIPI) utilizadas na industrialização dos seus produtos (código 2202.10 da TIPI), adquiridos da empresa RECOFARMA, situada na Zona Franca de Manaus.

Os valores escriturados pelo contribuinte no RAIPI a título de OUTROS CRÉDITOS foram calculados à alíquota de 27% sobre o valor total das notas fiscais emitidas (...)

Em resposta à intimação, o contribuinte informa que possui ordem judicial definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança nº91.00287245, 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, adquirido de estabelecimento na Zona Franca de Manaus.

Cabe salientar que a empresa Rio de Janeiro Refrescos justifica sua pretensão à compensação tributária arrimando se na existência de crédito de IPI, fundado em decisão judicial transitada em julgado, nos autos do mandado de segurança impetrado em 1991, que lhe reconhece o direito de creditar se, quando da aquisição de insumo isento proveniente da Zona Franca de Manaus. Tal decisão judicial filia se à tese de que a não cumulatividade, conforme deduzida do texto constitucional, autoriza o creditamento de IPI a fabricante de produto tributado na

entrada de insumo isento utilizado no processo produtivo, exegese discordante daquela que hoje prevalece na Corte Suprema, na linha dos Recursos Extraordinários nº 460.785, 562.980, 353.657, 370.682 e 566.819.

(...)

Em estudos realizados por esta Especializada com o intuito de verificar o alcance da medida judicial apresentada pelo contribuinte, culminaram na preparação do Parecer Demac/RJO nº1/2012, ..., onde se conclui que a fiscalizada não faz jus ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus. ”

Localizada está a razão de ser do lançamento. A contribuinte adquiriu insumo (concentrado – TIPI 2106.90) em operação abrangida pela isenção objetiva atinente à saída de produtos da ZFM.

Malgrado a falta de destaque do IPI na nota fiscal (operação isenta), a Rio de Janeiro Refrescos creditou se do imposto que seria devido caso a saída tributada fosse. A trilha de cálculo seguida foi a aplicação da alíquota *ad valorem* de 27% sobre o total consignado na nota fiscal, alíquota esta prevista para o já citado código TIPI 2106.90.

Valeu se a contribuinte, para assim proceder, da tutela jurídica obtida no MS 91.00287245, com trânsito em julgado ocorrido em 13 de março de 2000.

A DEMAC/RJO, debruçando se sobre o arcabouço jurídico que culminou com o aproveitamento escritural de créditos não incidentes nas notas de compra da RECOFARMA, houve por bem exarar o Parecer Demac/RJO nº1/2012, que afastou a legitimidade do creditamento realizado pela Impugnante sob a seguinte premissa:

“... conclui-se que a impetrante não faz jus ao creditamento de IPI na aquisição de insumo isento, como quer fazer crer, para tanto escorada na sentença judicial transitada em julgado, nos autos de mandado de segurança impetrado em 1991, porque o artigo 150, §6º da Constituição da República, introduzido pela EC nº 3/1993, obstatou os efeitos da norma individual resultante da sentença, a partir dos fatos geradores ocorridos desde o dia 18 de março de 1993, dia da publicação da referida emenda. ”

Fatos colocados, vamos a uma linha do tempo como primeiro mecanismo de análise.

O evento impeditivo da fruição do crédito presumido em questão seria a entrada em vigor da EC nº 3/93, que tomou lugar em 18 de março de 1993; Já o trânsito em julgado do MS 91.00287245 ocorreu em 13 de março de 2000.

Tomado o tempo como parâmetro, estaríamos, em realidade, diante de um provimento natimorto: o bem jurídico obtido pela contribuinte não teria qualquer validade, nem tampouco qualquer efeito prático, pois teria nascido em desrespeito a uma norma material que obstaculizava seu surgimento. Dito de outra forma, teria a contribuinte, ao mesmo tempo, conquistado, pelo trânsito em julgado, o direito de se creditar do IPI incidente nas operações de

saídas de mercadorias da ZFM com isenção do citado imposto e, ato contínuo, perdido o direito conquistado pela constatação da presença de fato impeditivo da tutela auferida (EC nº 3/93).

A tese contida no parecer da Demac/RJO seria então no sentido de que eventos anteriores à coisa julgada poderiam ser considerados como pontos de suporte jurídico para que esta, a coisa julgada, fosse afastada como elemento legitimador de direitos nela conquistados.

Vejamos a dicção do art.462 do Código de Processo Civil:

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

A entrada em vigor da EC nº3/1993, que passou a exigir a edição de lei para gozo de créditos escriturais presumidos, mostra-se como fator extintivo do direito pleiteado pela Defendente a ser levado em conta pelo magistrado, de acordo com o citado art.462 do CPC, nas decisões supervenientes proferidas no processo. A esse respeito, seguem duas manifestações do STJ (AgRg no Ag 960.212/RS e AgRg no Ag 1330124/SP, julgados respectivamente em 27/03/2008 e 17/05/2012):

PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. OFENSA AO ART. 462 DO CPC. QUESTÃO RELATIVA À OCORRÊNCIA DE FATO SUPERVENIENTE NÃO ABORDADA PELA CORTE DE ORIGEM. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.

1.O fato constitutivo, modificativo ou extintivo de direito, superveniente à propositura da ação deve ser levado em consideração, de ofício ou a requerimento das partes, pelo julgador, uma vez que a lide deve ser composta como ela se apresenta no momento da entrega da prestação jurisdicional.

2.Opostos os cabíveis embargos de declaração visando provocar a manifestação do Tribunal Estadual, mantendo-se esse silente sobre a questão, e tendo o especial trazido a indicação precisa da matéria não examinada, o reconhecimento da existência de omissão no acórdão recorrido e o envio dos autos à Corte de origem é medida que se impõe.

ADMINISTRATIVO.PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCOMBATENTE. APLICAÇÃO DO ART. 462 DO CPC. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1.Conquanto a parte autora houvesse ajuizado em 7/8/85 a ação ordinária em que pleiteava o recebimento da pensão especial de ex-combatente prevista na Lei 4.242/63, o Tribunal de origem reformou a sentença de improcedência para, com base no art.462 do CPC, assegurar à autora o direito à pensão especial de Segundo Tenente, prevista no art.53, II, do ADCT.

2.Nas instâncias ordinárias cabe ao magistrado, no momento de proferir a sentença, tomar em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, a superveniência de lei nova (jus superveniens), nos termos do art.462, do CPC. Nestes casos, não há que se cogitar de julgamento extra petita.

A jurisprudência é mansa no sentido de que o magistrado deve considerar, inclusive de ofício, as circunstâncias supervenientes com que se deparar no transcurso do processo. Omissão constatada, devem os autos retornar ao magistrado que, ao decidir, ignorou alterações de fato e/ou de direito que influiriam no perfil do rompimento demandado na ação.

Ou seja, é nula a sentença na qual a prestação jurisdicional tenha sido forjada sem tomar em conta elementos surgidos *a posteriori* com potencial de interferência na decisão final.

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 91.00287245, 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:

“Vale destacar, ainda, que não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado, dispositivos e normas infraconstitucionais, como o 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.”

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 está 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 preexistente.

E repise-se: se houvesse indício claro de erro de tal natureza, deveria a Procuradoria da Fazenda Nacional ter agido para reverter a sentença, o que, como já foi dito, não ocorreu. Não houve rescisória, nem impugnação por erro material, nem mesmo por sentença inconstitucional (art.475L, §1º, e art.471, §único do CPC).

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:

“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 artigo trata do chamado efeito preclusivo da coisa julgada, bem comentado por Fredie Didier (Curso de Direito Processual Civil, vol.2, pág.426/427, Ed.Podivm):

“Segundo o art.474 do CPC, transitada em julgado a decisão definitiva da causa, todas as alegações e defesas que poderiam ter sido formuladas para o acolhimento ou rejeição do pedido reputam-se argüidas e repelidas; Tornam-se irrelevantes todos os argumentos e provas que as partes tinham a alegar ou produzir em favor da sua tese. Com a formação da coisa julgada, preclui a possibilidade de rediscussão de todos os argumentos – “alegações e defesas”, na dicção legal – que poderiam ter sido suscitados, mas não foram. A coisa julgada torna preclusa a possibilidade de discutir o deduzido e torna irrelevante suscitar o que poderia ter sido deduzido (o dedutível).

Eis o efeito preclusivo da coisa julgada, chamado por algum “julgamento implícito”. Qualquer mudança que porventura se busque fazer na decisão transitada em julgado, em regra somente por rescisória será permitida. Perceba, inclusive, que as matérias de defesa na execução (art.475L e art.741, ressalvados os respectivos incisos I, que permitem a querela nullitatis), dizem respeito apenas a fatos posteriores ao trânsito em julgado da decisão. ”

Penso que a hermenêutica do artigo 474 do CPC faz ruir de vez a possibilidade de incidência de um novo olhar sobre a sentença transitada em julgado a partir da entrada em vigor da EC nº3/93. Como bem frisou Didier, “a coisa julgada torna preclusa a possibilidade de discutir o deduzido e torna irrelevante suscitar o que poderia ter sido deduzido (o dedutível)”. A bem dizer, a emenda constitucional em questão seria o *dedutível* que deixou de ser *deduzido* pela União no transcurso da ação, especialmente a partir da prolação do acórdão vinculado ao reexame necessário. Embargos, agravos e outros remédios poderiam ter sido apresentados com o fito de voltar a atenção do magistrado para a pretensa nova realidade jurídica trazida a lume pela EC nº3/93. Como isso não ocorreu, operou-se o “julgamento implícito”; e isso é irrefutável.

Em sequência, detenhamo-nos sobre uma característica interessante das relações jurídicas de natureza tributária: o seu perfil continuativo.

A esse respeito, vejamos os ensinamentos de Fredie Didier em Curso de Direito Processual Civil, 4ª ed., volume 2, pág.432/433:

“Normalmente não são admitidas as chamadas “sentenças futuras”, aquelas que regem situações ainda não consumadas (futuras). Isso porque, diante de uma situação ainda não concretizada, faltaria interesse processual da parte para desencadear a prestação jurisdicional. Excepcionam-se, contudo, aquelas sentenças que recaiam sobre situações futuras que estejam vinculadas a situações presentes. É o caso das sentenças que disciplinam relações jurídicas continuativas que têm por objeto obrigações homogêneas de trato sucessivo – também chamada por alguns, ..., de sentenças determinativas ou dispositivas. Nada mais são que sentenças que versam sobre relação jurídica que se projeta no tempo, que não é instantânea, normalmente envolvendo prestações periódicas – como aquelas decorrentes de relações família, de alimentos, relações tributárias e previdenciárias, locatícias etc.

O art.471 do CPC cuida do assunto:

“Art.471.Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; Caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença. ”

O dispositivo supracitado autorizaria, ecoa certa doutrina, o reexame de decisão sobre relação jurídica continuativa, em caso de modificação superveniente de fato ou de direito, mediante simples ação de revisão. Portanto, tais decisões não se tornariam imutáveis e indiscutíveis pela coisa julgada material. A possibilidade de modificação a qualquer tempo de tais sentenças não se poderia compatibilizar com a idéia da imutabilidade insita no conceito de coisa julgada.

Trata-se, entretanto, de concepção equivocada. Tais sentenças, como todas as outras, são aptas a produzir coisa julgada material. Explique-se. Modificando –se os fatos que dão ensejo à relação jurídica continuativa (e o próprio direito), ..., tem-se a possibilidade de propositura de uma nova ação, com elementos distintos (nova causa de pedir/ novo pedido), que é a chamada ação de revisão. A coisa julgada não pode impedir a rediscussão do tema por fatos supervenientes ao trânsito em julgado.... Ao deparar-se com a ação de revisão, o juiz estará julgando uma demanda diferente, pautada em nova causa de pedir (composta de fatos jurídicos novos) e um novo pedido. Com isso, gerará uma nova decisão e uma nova coisa julgada, sobre esta nova situação, que não desrespeitará, em nada, a coisa julgada formada para a situação anterior.

Sentença sobre relação jurídica continuativa faz, sim, coisa julgada material. Para a relação jurídica continuativa, identificada por aqueles quadros fático em jurídico, há uma decisão transitada em julgado, indiscutível. ”

A lição do ilustre processualista é exaustiva. Mesmo nas relações jurídicas de trato continuado há, sim, de se falar em coisa julgada. Ou seja, a decisão fundada em fatos conhecidos à época de sua prolação deve ser respeitada e constitui bem jurídico em favor da parte que obteve êxito na demanda.

Isso quer dizer que a tutela definitiva obtida pela Rio de Janeiro Refrescos, em que pese tratar-se de trato continuado, fez coisa julgada em seu favor, cabendo ação de revisão apenas quando esta – a ação de revisão se baseie

em alterações observadas no panorama fático jurídico que serviu de supedâneo para a decisão anterior com trânsito em julgado.

Não houve ação de revisão, e mesmo que tivesse havido, os efeitos, se porventura favoráveis à Fazenda Pública, só incidiriam sobre os novos fatos deduzidos na nova ação. Não há de se falar jamais em efeito ex tunc; O efeito do novo provimento é sempre ex nunc.

Até aqui, não há qualquer elemento jurídico, ou mesmo fático, que conspire em favor da tese esposada pelo autor dos lançamentos consignados no auto de infração.

Vejamos agora o que diz o Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, balizador jurídico das ações do Fisco em face de provimentos com trânsito em julgado. O item 98 do citado parecer assim dispõe:

“Num segundo momento, as considerações de ordem práticas são voltadas àquele Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que, eventualmente, em suas atividades fiscalizatórias, verificar que determinada pessoa física ou jurídica não está recolhendo determinado tributo sob a justificativa de que tal conduta se encontra respaldada em coisa julgada tributária, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência da correspondente relação jurídica tributária de trato sucessivo face à inconstitucionalidade da respectiva lei de incidência. Nessa tese, caso constate que tal lei já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (ver parágrafo 51 deste Parecer), o Auditor Fiscal deverá adotar as seguintes providências: (nosso grifo e sublinhado)

1a — iniciar os procedimentos administrativos tendentes a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores praticados pelo contribuinte autor após o advento do precedente do STF, ou após publicação deste Parecer, conforme o caso.

2a — dar ciência de tal fato à unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do contribuinte autor, de modo a possibilitar que a PGFN analise o cabimento, no caso, de ação rescisória a fim de desconstituir a anterior coisa julgada tributária, o que, conforme isto, viabilizaria a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008.”

O citado parágrafo 51 diz:

“Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. ” 1

De acordo com o Parecer, os parâmetros para que se legitime a ação do Fisco que, ao realizar o lançamento, descon siderou decisão judicial transitada

em julgado, estão bastante claros: o auditor pode afastar a coisa julgada obtida pelo contribuinte desde que identifique a existência de precedente definitivo e objetivo do STF em controle concentrado ou difuso, sendo que, para a última hipótese, deve o recurso ter sido julgado nos moldes do art.543B do CPC.

No caso em exame, trouxe o fiscal ao processo os precedentes RE 353.657, RE 370.682, RE 460.785, 562.980 e RE 566.819.

Desafortunadamente, nenhum deles ultrapassa a trava da identidade matéria, traduzida no parecer como objetividade. Vejamos:

RE 353.657 e RE 370.682 tratam da 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 isentos oriundos da ZFM.

RE 460.785 e 562.980 tratam da possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 9.779, que a manutenção do crédito do IPI incidente sobre insumos utilizados na produção de produto isento ou tributado com alíquota zero.

RE 566.819 trata da possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos (isenção objetiva), sem considerar a origem dos insumos adquiridos, o que afasta a identidade de matéria exigida no parecer.

Quanto à definitividade, mesmo presente esta em quatro dos cinco Recursos Extraordinários, seus efeitos só se fariam sentir a partir da obtenção do provimento final, alcançada sempre entre 2010 e 2012, o que afastaria a aplicabilidade de qualquer um em se tratando, como se trata no caso posto em julgamento, de fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008, seguindo-se aí a trilha da exegese que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011:

“Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte autor. ”

Quer dizer, além de os julgados invocados no lançamento não revestirem a condição de lide proposta em controle concentrado, nem em controle difuso com reconhecimento de repercussão geral (exceção feita somente ao RE 562.980, que trata da Lei 9.779/99), seus objetos não dizem respeito à controvérsia acerca do creditamento na compra de insumos oriundos da ZFM albergados pela isenção de origem e, além disso, sua definitividade não abrangeria os fatos geradores identificados no auto de infração.

Vale dizer que o único recurso especial com status de repercussão geral reconhecida e que trata da manutenção do crédito escritural nas compras com isenção feitas junto a fornecedores localizados na ZFM é o RE 592.891:

RE 592.891 RG/SP – SÃO PAULO
REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. Ellen Gracie
Julgamento: 21/10/2010
Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS/ IPI.
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO
CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA
ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO
GERAL.

Ocorre que o citado RE sequer foi julgado, o que impede, por óbvio, sua utilização como parâmetro para glosa de créditos escriturais advindos de compras realizadas na ZFM.

Sumariando minha convicção, tenho por certo que a tutela obtida pela Recorrente, transitada em julgado em 13 de março de 2000, deve ser respeitada, tendo em vista a inação da Procuradoria da Fazenda Nacional e a ineficácia, para o caso em tela e à luz do disposto no Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, dos precedentes judiciais insertos nos Res 353.657, 370.682, 460.785, 562.980 e 566.819.

Em sendo assim, **VOTO** pela **IMPROCEDÊNCIA** dos autos de infração de fls.1034 a 1048 e 1052 a 1059. ”

A decisão recorrida emanada do Acórdão nº. 09-46.056 de fls. 2 traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

IPI. CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. LEGITIMIDADE

Houvesse indicio consistente de que a EC nº 3/93 não teria sido considerada no teor do acórdão proferido em reexame necessário pelo TRF2, deveria a Procuradoria da Fazenda Nacional ter agido para reverter a sentença, o que não ocorreu, tendo a ação transitada em julgado como bem jurídico a ser respeitado pelo Fisco.

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.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário exonerado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O presente Recurso de Ofício foi submetido à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

Conforme o relatado o presente processo originou-se da lavratura de Autos de Infração contra a contribuinte acima epigrafada, para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários no montante total de R\$ 119.852.903,56 e 48.591.254,23, conforme termo de verificação fiscal de fls, 995 a 1032

O procedimento fiscal levado a cabo junto ao estabelecimento industrial foi respaldado pelo MF nº 71.1.85.00-2011.00666-2, instaurado em decorrência de Inferência Fiscal nº 35/2011, elaborada pela Divisão de Programação da Delegacia (Demac/RJO/Dipac) que determinou a verificação da apuração dos créditos do IPI, relativos ao 4º trimestre de 2007 e 1º e 3º trimestre de 2008, com utilização para compensação de débitos através de PERDCOMP –Ressarcimento de IPI, baseada na indicação de abertura de ação fiscal definida pelo Sistema de Crédito – SCC da ação fiscal.

A decisão de fls. 2 a 16 é impecável e deve ser mantida, assim, como poderá ser lida em sessão se necessário.

Na realidade, a questão versada nos autos, foi muito debatida nas sessões dessa 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção em fevereiro e março de 2016, das quais participei, inclusive com um outro processo do mesmo contribuinte, que mereceu brilhante sustentação oral por parte do patrono do contribuinte

Assim, como nos presentes autos, a decisão recorrida aborda a questão de uma forma absolutamente pertinente aos autos é que entendo que não mereça reparos.

Isto Posto, nego provimento ao Recurso de Ofício para mantê-la em sua totalidade.

É como voto.

Relatora Valdete Aparecida Marinheiro

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Versa o presente processo sobre Auto de Infração decorrente da tomada de créditos de IPI de saídas isentas da Zona Franca de Manaus, conforme de resto bem descrito no relatório que compõe este Acórdão.

Na impugnação, o contribuinte informa que possui ordem judicial definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança Individual nº 91.00287245, 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, adquirido de estabelecimento na Zona Franca de Manaus.

Em reconhecendo este Colegiado a existência de coisa julgada individual, sequer há que ser admitido o Recurso de Ofício, pela presença de pressuposto processual negativo, que impede o exame de mérito no processo.

Conforme lição histórica de Oskar Von Bülow:

"os pressupostos processuais são os requisitos para a admissibilidade (*die erfordernisse für die zulässigkeit*), as condições prévias para a formação definitiva de toda (sic) relação processual (*die vorbedingungen für zustandekommen des ganzen prozessverhältnisses*), a condição de existência da relação processual, os requisitos para a válida formação definitiva da relação processual." (*Teoria das exceções e dos pressupostos processuais*. Tradução e notas de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003. P.10)

A propositura de uma ação, ou a apresentação de uma impugnação, estabelece dois planos de relações: o direito material e o direito processual. O primeiro é discutido no processo, e o segundo é o continente em que se coloca a discussão sobre aquele.

Sobre isso, frisa Von Bülow que a relação jurídica processual tem três aspectos específicos: os sujeitos, o objeto, e os *pressupostos processuais*, que evidenciam a autonomia da relação jurídica processual em relação ao direito material.

Para Teresa Arruda Alvim Wambier, os pressupostos processuais são elementos cuja presença é imprescindível para a existência e para a validade da relação processual e, de outra parte, cuja inexistência é imperativa para que a relação processual exista validamente, nos casos dos pressupostos processuais negativos (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Nulidades da sentença*. São Paulo: RT, 1990, p. 22.).

Dela não discrepa Chiovenda, ao afirmar que os pressupostos processuais são as condições para obtenção de um pronunciamento qualquer, favorável ou desfavorável, sobre a demanda (CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil*. Tradução de E. Gómez Orbaneja. 2.ed. vol. 2. Madri: Revista do Derecho Privado, 1948, pp. 110-111).

Os pressupostos processuais *negativos* são aqueles elementos deverão estar ausentes para que o processo possa receber um pronunciamento de mérito - é dizer, a presença de qualquer desses pressupostos negativos implica, no âmbito judicial, na sentença não resolutive do mérito, que faz coisa jurídica apenas formal. Essa é a prescrição do Código de Processo Civil, em seu art.485, V:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

V - reconhecer a existência de *perempção*, de *litispendência* ou de *coisa julgada*;

O Código de Processo Civil reconhece como pressupostos processuais negativos as figuras da *perempção*, *litispendência* e a *coisa julgada*, nesse caso devendo ser entendida a coisa julgada material, que resolveu o mérito, na linha do art.337, §4º, art.502 e 503 da Lei 13.105/2015 (NCPC):

Art.337. (...)

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

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.

No âmbito do procedimento administrativo tributário não há a figura da sentença, mas isso não implica que esses pressupostos não tenham guarida neste âmbito. Pelo contrário, verifica-se que são tratados como requisitos de admissibilidade de recursos e reclamações no âmbito administrativo, a exemplo da Súmula CARF nº01, que determina:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Ora, e qual seria o tratamento do CARF para os casos de ausência de pressuposto processual negativo? Corroborando a ilação que fizemos acima, e em breve consulta à jurisprudência desse órgão, através do sítio virtual do Conselho, verifica-se cerca de 161 (cento e sessenta e um) acórdãos nos quais a existência de litispendência (tratada como concomitância no âmbito administrativo) *impede o conhecimento dos recursos voluntários*.

Veja-se que não há óbice à aplicação da mesma sistemática aos Recursos de Ofício, vez que o Decreto 70.235 não discrimina duas espécies de recurso, mas apenas prescrevendo que nos casos do inc. I e II do art.34 desse diploma, o recurso será feito oficiosamente (art.34, *caput*), e será interposto mediante declaração na própria decisão (art.34, §1º).

Não é de se causar espécie a presença de controle de requisitos de admissibilidade nos recursos de ofício, vez que eles estão sujeitos a um requisito adicional, qual seja o limite de alçada, que condiciona o seu conhecimento por este colegiado.

Por outro lado, corrobora esse entendimento a verificação de que o Decreto 70.235, quando quis dar um tratamento específico a um dos pressupostos processuais negativos, seu trouxe regra expressa, como de resto se depreende do tratamento dado à *perempção*, em seu art.35, *verbis* " o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção."

Contrário sensu, é de se entender que na presença dos demais pressupostos processuais negativos o processo não deve ser julgado, ergo não deverá ser conhecido pelo colegiado.

Deve-se frisar aqui, também, que o expediente não viola de qualquer forma o direito de defesa de mérito do contribuinte, na tentativa de convalidar a decisão da DRJ no âmbito do CARF, haja vista que, havendo interesse da Fazenda, ela deve apresentar Recurso Especial para que a questão da admissibilidade seja discutida na CSRF e, em caso de reversão do entendimento naquela instância superior, deverá o processo retorna a esta turma para manifestação sobre o mérito do caso.

Portanto, voto no sentido de **NÃO CONHECER O RECURSO DE OFÍCIO**, em razão do reconhecimento da existência de coisa julgada sobre a questão discutida, o que configura pressuposto processual negativo que inviabiliza a apreciação do mérito por este colegiado.

Em sendo vencido quanto a ausência de condições de admissibilidade, acompanho a relatora no julgamento de mérito.

CÓPIA