



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

Processo nº 19311.720077/2014-28
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.687 – 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria IPI
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e
SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 13/03/2009

DECADÊNCIA. DÉBITO ESCRITURADO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO IRREGULAR. PRAZO QUINQUENAL. CONTAGEM.

O aproveitamento de crédito escritural não admitido pelo Regulamento do IPI não é considerado pagamento do imposto, para efeito de antecipação e/ ou extinção do valor devido, o que implica na contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir o respectivo crédito, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Inexistem amparos, constitucional e legal, para se calcular e aproveitar créditos fictos de IPI sobre os custos incorridos com insumos adquiridos, com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. CONDUTA. CONTRIBUINTE DECISÃO DEFINITIVA. ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A aplicação do disposto no art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, c/c o art. 486, II, do RIPI/2002, visando à exclusão da multa no lançamento de ofício, se restringe à matéria que, na data dos respectivos fatos geradores, exista decisão administrativa vigente e irrecorrível, reconhecendo a não aplicação da penalidade.

A existência de outras decisões administrativas proferidas pela Câmara Superior Recursos Fiscais do CARF, com entendimento contrário àquela, afasta o caráter irrecorrível e a possibilidade de exclusão da penalidade, nos termos do art. 486, II, do RIPI/2002.

COMPETÊNCIA SUFRAMA. INCENTIVOS FISCAIS.
IMPOSSIBILIDADE.

A Suframa não tem como competência para a concessão de benefícios fiscais para pessoas jurídicas instaladas na Zona Franca de Manaus e sim a administração dessa zona, inclusive, se as empresas estão cumprindo os requisitos imprescindíveis ao gozo daqueles benefícios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial, negando o pedido da contribuinte somente em relação à decadência. Votou pelas conclusões, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Demes Brito, substituído pelo Conselheiro Valcir Gassen (Suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição ao Conselheiro Demes Brito, que se declarou impedido), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra os Acórdãos nºs 3402-002.921, de 24/02/2016, e 3402-002.991, de 26/04/2016, proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Transcrevo, a seguir, a ementa do Acórdão 3402-002.921:

*"Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Ano-calendário: 2009, 2010

*MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA.
EFICÁCIA.*

A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Descabe a exclusão de penalidade com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, em face de que nos períodos de apuração abarcados pelo lançamento a CSRF já havia mudado seu entendimento.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Recurso voluntário negado."

Intimado do acórdão recorrido, o contribuinte interpôs Embargos de Declaração, alegando omissão.

Os embargos foram acolhidos com efeitos infringentes, consoante o Acórdão nº 3402-002.991, de 26/04/2016, para sanar o vício apontado, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício, com base no art. 486, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI/2010, nos termos da seguinte ementa:

"MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 e o art. 567, II, do RIPI 2010 determinaram a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa."

Também intimada dos acórdãos, a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, sob o argumento de contradição, no Acórdão nº 3402-002.991.

No entanto, os embargos foram conhecidos e rejeitados, nos termos do Acórdão nº 3402-003.456, de 23/11/2016.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional insurgiu-se contra a exclusão da multa de ofício, alegando, em síntese, a revogação tácita do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964. Defende a manutenção da penalidade, sob o fundamento de que *"o referido dispositivo havia sido revogado tacitamente, em virtude do art. 2º, §1º da LICC e do art. 100, II do CTN"*. Contudo, o acórdão recorrido sustenta a exclusão da multa de ofício, levando-se em conta que a norma atacada se encontra vigente e eficaz, por força do art. 486, II, do RIPI 2002 e também do art. 567, II, do RIPI 2010.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1.138/1.141, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado dos acórdãos e do despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou contrarrazões solicitando que não se conheça dele e, se conhecido, seja negado-lhe provimento, mantendo-se a exclusão da multa de ofício determinada pelo Colegiado da Câmara baixa. Quanto ao não conhecimento, alegou que não foi comprovada a divergência de interpretação da lei aplicada. Já em relação à manutenção da exclusão da multa de ofício, alega que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, não foi revogado pelo art. 100, II, do CTN, pois sua disposição foi repetida nos Regulamentos do IPI posteriores àquele Código. Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda Nacional, aquele dispositivo legal encontra-se vigente.

Além das contrarrazões, o Contribuinte apresentou recurso especial contra a parte do acórdão que lhe foi desfavorável, insurgindo contra: i) o não reconhecimento da decadência parcial, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN; ii) o não reconhecimento da competência da Suframa para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido por essa Superintendência; iii) o conceito de matéria-

prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975; iv) a não aplicação da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 aos fabricantes de coca-cola, domiciliados em outros pontos do território nacional que não o Rio de Janeiro; e v) a possibilidade de creditamento do IPI decorrente de aquisições de insumos isentos desse imposto, oriundos de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus.

Analizada a admissibilidade do recurso especial do Contribuinte, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção deu-lhe seguimento parcial, admitindo-o com relação aos itens (i), (ii) e (v), conforme Despacho de Admissibilidade às fls. 1.467/1.478.

Inconformado com a admissão parcial, o Contribuinte interpôs Agravo insistindo no acolhimento integral do seu recurso. Contudo, analisado o agravo, este foi rejeitado pelo Presidente da CSRF, nos termos do Despacho às fls. 1.524/1.528.

No recurso especial, o Contribuinte alegou, em síntese, as mesmas razões de mérito expendidas no recurso voluntário.

Quanto à decadência, defende a contagem do prazo quinquenal, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, sob o argumento de que a legislação do IPI considera pagamento, para fins de lançamento por homologação, a dedução dos débitos pela utilização dos créditos do IPI, no período de apuração, em que resultou saldo credor, nos termos do art. 124 do RIPI/2002, então vigente. Alega ainda que a Fiscalização, ao realizar a reconstrução da sua escrita fiscal (planilha à fl. 589), admitiu uma parcela dos créditos do IPI escriturados por ele. Assim, para os fatos geradores anteriores a 13/03/2009, na data do lançamento, o direito de a Fazenda exigir os respectivos créditos tributários já havia decaído. Já em relação à competência da Suframa para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido por ela, alega que essa Superintendência tem competência para conceder o benefício fiscal do art. 6º do DL nº 1.435/1975. Assim, o Fisco não tem competência para desconsiderar o ato da Suframa, que tem presunção de legalidade. Caso haja discordância, o questionamento deve ser feito perante aquele Órgão. E, com relação à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos desse imposto, oriundos de fornecedor situado na ZFM, defendeu a interpretação do acórdão paradigma cujo entendimento é de que a aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado naquela Zona Franca gera direito ao crédito do respectivo imposto para o adquirente.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional defende o não conhecimento do recurso especial do contribuinte e, caso não seja esse o entendimento desta 3ª Turma, no mérito, seja-lhe negado provimento. Como razões de mérito, alega, em síntese, em relação à decadência parcial, que a contagem do quinquênio deve ser feita nos termos do art. 173, I, do CTN, tendo em vista que o disposto no art. 124, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2002, prevê como forma de pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração, somente dos créditos admitidos por esse Regulamento, o que não é o caso. Quanto à competência da Suframa, defende que a ela cabe apenas administrar a ZFM, conforme previsto no Decreto-Lei nº 288/1967. Já com relação ao direito de se aproveitar créditos de IPI sobre as aquisições de insumos desoneradas desse imposto, tal aproveitamento infringe o princípio da não cumulatividade dos impostos, insculpido no art. 153, IV, § 3º, II, da Constituição Federal (CF) de 1998, e o disposto no art. 49 do CTN. Assim, como exceção a esse princípio, o direito a tal crédito somente seria possível se o contribuinte tivesse cumprido os requisitos do art. 175 do RIPI/2002, que garante o crédito exclusivamente na hipótese de produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82 desse Regulamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

As preliminares de não conhecimento de ambos os recursos especiais, suscitadas pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, não procedem. Em ambos os casos, conforme demonstrado nos respectivos despachos de exame de admissibilidade de recurso especial, foi demonstrado e comprovado o atendimento dos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Assim, passa-se à análise e julgamento das matérias admitidas nesta instância superior de ambos os recursos.

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial quanto à exclusão da multa de ofício, do total do crédito tributário lançado e exigido, determinada no acórdão recorrido.

O lançamento e a exigência de tal penalidade tiveram como fundamento o art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido."

Já o art. 76 dessa mesma lei estabelece:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...);

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

(...)."

Em relação à aplicação de penalidades vinculadas ao IPI, o RIPI/2002 vigente no período dos fatos geradores, objeto do lançamento em discussão, assim dispunha:

"Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

(...).

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a);

(...)."

No RIPI/2010, em vigência, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, essa dispensa de aplicação de penalidade foi mantida, literalmente, no seu art. 567.

Assim, independentemente da discussão da revogação tácita do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, pelo art. 100, II, do CTN, o comando daquele dispositivo legal foi mantido no RIPI/2002, art. 486, II, "a", e no RIPI/2010, art. 567, conforme demonstrado anteriormente.

Dessa forma, levando-se em conta o entendimento do Colegiado da Segunda Turma da CSRF, no Acórdão nº 02-02.357, de 24/07/2006, que serviu de fundamento para o Colegiado da Câmara baixa excluir a multa de ofício, tal exclusão deveria ser mantida com fundamento no disposto no art. 486, II, "a", do RIPI/2002.

No entanto, conforme consta expressamente daquele dispositivo legal, a penalidade não deve ser aplicada somente no caso em que o contribuinte agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, então vigente.

No presente caso, os fatos geradores objetos do lançamento em discussão ocorreram entre as datas de 31/01/2009 e 30/09/2010. Nesse período, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, a decisão proferida no Acórdão nº 02-02.357, não era irrecorrível, tendo em vista que vigiam outras decisões da CSRF, com entendimento diferentes, ou seja, decidiram que insumos isentos do IPI não geram créditos desse imposto. Dentre elas, cabe citar os seguintes acórdãos daquela Câmara: 02-02.979, de 29/01/2008; 02-03.029, de 05/05/2008; 02-03.585, de 25/11/2008; e 02.03.677, de 26/11/2008. Todos estes acórdãos não reconheceram direito de se calcular e aproveitar créditos de IPI sobre insumos isentos desse imposto.

Assim, demonstrado que no período havia outras decisões com entendimento contrário àquele esposado no acórdão utilizado pela Câmara baixa, para excluir a multa de ofício, não há amparo para a aplicação do art. 486, II, "a", do RIPI/2002 e, conseqüentemente, a penalidade em discussão deve ser mantida e exigida.

Quanto ao recurso do Contribuinte, as matérias de mérito restringem-se: a) à decadência parcial; b) à competência da Suframa; e c) ao creditamento de IPI sobre insumos isentos.

a) Decadência parcial

A suscitada decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir a parte do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 13/03/2009 não tem amparo legal.

A decadência do direito de se constituir créditos tributários está regulada no Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...).

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...].

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Já o RIPI/2002 assim dispõe sobre o lançamento destinado à constituição de crédito do IPI e sobre os créditos escriturados e considerados pagamentos:

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

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Art. 125. Considerar-se-ão não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo, para o lançamento:

I - quando o documento for reputado sem valor por lei ou por este Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso II);

II - quando o produto tributado não se identificar com o descrito no documento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso III); ou

III - quando estiver em desacordo com as normas deste Capítulo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 23, inciso I). (grifei)."

(...)

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

(...)

Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).

(...)

Art. 174. Será convertido em crédito do imposto o incentivo atribuído ao programa de alimentação do trabalhador nas áreas da ADENE e ADA, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal (Lei nº 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º e Medidas Provisórias nºs 2.156 e 2.157, de 2001).

(...)

Art. 178. É ainda admitido ao contribuinte creditar-se:

I - do valor do imposto, já escriturado, no caso de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída da mercadoria; e

II - do valor da diferença do imposto em virtude de redução de alíquota, nos casos em que tenha havido lançamento antecipado previsto no art. 128.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas neste artigo, o contribuinte deverá, ao registrar o crédito, anotar o motivo do mesmo na coluna "Observações" do livro Registro de Apuração do IPI.

Art. 179. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro 1996, art. 1º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º, parágrafo único).

(...)."

Ora, segundo estes dispositivos legais, os créditos admitidos, ou seja, considerados como pagamentos ou antecipação, são os expressamente descritos nos arts. 164, básicos; 167, de devoluções e/ ou retornos; 174, incentivados; 178, de outras naturezas; e 179, presumidos do IPI.

Se os créditos, ainda que irregulares, fossem da natureza daqueles expressamente elencados nos dispositivos legais citados e transcritos acima, poderiam caracterizar o lançamento por homologação, na hipótese de ter apurado saldo credor, o que implicaria aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

No entanto, no presente caso, os créditos utilizados, conforme demonstrado e provado nos autos, foram calculados e aproveitados indevidamente sobre insumos desonerados do IPI; assim, não são admitidos pela legislação desse imposto.

Já a alegação de que a Fiscalização, ao realizar a reconstrução da sua escrita fiscal, teria admitido uma parcela dos créditos do IPI escriturados por ele, contribuinte, é equivocada. Ao contrário do seu entendimento, o exame dos valores constantes da referida planilha à fl. 589 prova que nenhum crédito foi admitido pela Fiscalização. Na célula horizontal "**Dados da Fiscalização**", coluna vertical "**Créditos Apurados**", constam valores zerados para todas as competências.

Assim, a contagem do prazo decadencial quinquenal deve ser feita nos termos do inciso I do art. 173, citado e transcrito anteriormente, expirando-se a data limite, para o fato gerador mais antigo, ocorrido em 31/01/2009, em 1º/01/2015. Na prática, em 31/12/2014. Contudo, o contribuinte foi intimado do lançamento em 13/03/2014.

b) Competência da Suframa

O contribuinte suscitou a competência da Suframa para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade de ato administrativo emitido por ela. Segundo seu entendimento, a Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 694/695) teria concedido a isenção à Recoforma e o que lhe garantiria o crédito do IPI sobre as aquisições de insumos isentos desse imposto, daquela empresa.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Do exame daquela Resolução, verifica-se que sua finalidade foi aprovar o projeto industrial de atualização da Recoforma, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, visando a produção concentrada para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do Decreto-Lei nº 288/1967 e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

O Decreto-Lei nº 288/1967 que regulamenta a Suframa assim dispõe quanto às suas finalidades:

"Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos."

Incentivos fiscais, mesmo antes da vigência da atual Constituição Federal, somente eram concedidos, mediante normal legal (lei, decreto-lei). No caso da ZFM, os incentivos fiscais foram instituídos pelo próprio Decreto-Lei nº 288/1967, em seu capítulo II e artigos, e pelo Decreto-Lei nº 1.435/1975, e não pela Suframa.

Na Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 694/695) que aprovou a atualização do projeto industrial da Recoforma, fornecedora de insumos para o contribuinte, consta literalmente:

"O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso de competência prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003;

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 - SPR/CGPRI/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 230ª Reunião Ordinária realizada em 11 de dezembro de 2007;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regulamento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 - SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior."

Assim, o objeto dessa Resolução não foi a concessão de benefício fiscal e sim a aprovação do processo industrial daquela empresa.

O CAS apenas reconheceu que aquela empresa preencheu os requisitos básicos que a habilitaram sua instalação naquela Zona Franca. Contudo, isto de forma alguma significa que foi emitido um ato administrativo que reconheceu o direito subjetivo à quaisquer isenções tributárias ao seu produto. Tanto é verdade que nos artigos seguintes da referida Resolução, o CAS condicionou o direito à isenção ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, literalmente:

"Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal, na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta RESOLUÇÃO, SEGUNDO O Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75."

O que se fez e ficou demonstrado nos autos é que as exigências impostas pelo CAS para o gozo dos benefícios previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não foram atendidas por aquela empresa.

Assim, não há que se falar em competência da Suframa para conceder benefícios fiscais, mas apenas e tão somente para administrar a ZFM, inclusive, autorizar a instalação de projetos, para usufruir dos benefícios fiscais concedidos à região, mediante normas legais, no presente, decretos-leis, visando o desenvolvimento econômico da região, de forma sustentável, assegurando qualidade de vida da população local.

c) Creditamento de IPI sobre insumos isentos

Trata-se de matéria recorrente nesta instância especial. Assim, adoto como razões de decidir o voto que proferi no Acórdão nº 9303-002.188, processo 10980.008667/2003-79, cujos membros desta Terceira Turma da CSRF, por unanimidade de votos, reconheceram a impossibilidade de calcular e aproveitar créditos do IPI sobre os custos de aquisições de insumos isentos desse imposto, literalmente:

Essa matéria foi tratada com maestria no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 0203029 da Segunda Turma da CSRF, que utilizo no presente voto e adoto as mesmas razões de decidir.

"A solução da primeira questão cinge-se em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima isenta. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

I - omissis

II será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."**
(grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

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

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

*O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.*

*A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar **do imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.*

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

*Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do **imposto** (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**.*

Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em virtude de isenção, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base", (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base) é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada.

Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$

1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "h" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto, adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero), isenção ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos agraciados com isenção comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional, a seletividade em função da essencialidade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional."

Esse voto demonstra o conhecimento do Presidente da 3ª Seção do CARF acerca das matérias ressarcimento e não cumulatividade. Traz uma minuciosa explanação teórica sobre os sistemas adotados em nossa legislação.

Uma vez conhecidas as sistemáticas, não há como aceitar creditamento em uma das fases, se fase anterior estiver totalmente desonerada, sob pena de deslocar todo o gravame fiscal para a fase seguinte.

No caso dos autos, a fase anterior foi completamente desonerada em virtude da isenção. Portanto, na esteira de raciocínio adotada, afastou a possibilidade de aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos.

Diferente do que aduz a recorrente, o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

O indigitado princípio, insculpido no art. 153, §3º, inciso II da CF/88 determina: “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*”

A argumentação da recorrente é de que faz jus aos créditos relativos às aquisições dos insumos isentos, em razão do princípio da não-cumulatividade.

Contudo, se nada foi cobrado na etapa anterior, não há do que se ressarcir como também não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como ressarcimento nas operações previstas.

Desta forma, não havendo previsão legal para créditos decorrentes de insumos isentos, não há que se cogitá-los.

Por considerar indevidos os créditos supracitados, prejudicada está sua análise quanto à efetividade do protesto judicial para fins de interrupção da prescrição em relação ao exercício do direito à repetição do indébito.

Da mesma forma, a decisão recorrida é sustentada em decisões do E. STF, como se constata pelas citações a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 551.2444(798)

PROCED. : SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

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

RECDO.(A/S): DANICA TERMOINDUSTRIAL LTDA

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

ADV.(A/S) : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão que reconheceu direito ao crédito de IPI nos casos de insumos adquiridos sob o regime de isenção, ou não-tributação ou sujeitos à alíquota zero.

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

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

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

Publique-se.

Brasília, 10 de agosto de 2007.

Ministro GILMAR MENDES Relator

Documento assinado digitalmente. ”

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

RE 566551 AgR / RS RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 06/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJe076 DIVULG 29042010 PUBLIC 30042010

EMENT VOL0239908 PP01798Parte(s)

AGTE.(S) : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CARINHOSA LTDA.

ADV.(A/S) : BEATRIZ MARTINHA HERMES

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. 1.

A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. 2. Agravo regimental improvido.

E, relativamente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, merece ser mencionada a Súmula CARF nº 18:

"A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI."

Dessa forma, não há que se falar em aproveitar créditos de IPI sobre aquisições de insumos desonerados desse imposto, ainda que tenha sido de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus.

À luz do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas