



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

Processo n° 10805.002460/2002-31
Recurso n° 123.546 Voluntário
Acórdão n° **3403-002.861 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria IPI. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente AFA PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/10/1999 a 10/03/2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. CONSECUTÓRIOS LEGAIS.

Inexistindo tutela judicial que obste a lavratura de auto de infração e na ausência das circunstâncias que suspendem a exigibilidade, correto o lançamento de ofício promovido com plena exigibilidade do crédito tributário e acompanhado dos acréscimos legais de praxe.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/10/1999 a 10/03/2002

CREDITAMENTO. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS, ISENTOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.

Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho (relator), que deu provimento parcial para excluir a multa de ofício e manter o lançamento do principal com a exigibilidade suspensa. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Kern.

[assinado digitalmente]

Marcos Tranchesi Ortiz – Vice Presidente.

[assinado digitalmente]

Domingos de Sá Filho – Relator

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Transchesi Ortiz. O Conselheiro Antônio Carlos Atulim (Presidente) declarou-se impedido de participar do julgamento.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa AFA PLÁSTICOS LTDA, visando modificar a decisão de piso que manteve o crédito tributário dos períodos de apuração de 10/10/1999 a 10/03/2002 de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Inicialmente cabe registrar que esse processo foi redistribuído em razão do impedimento do Conselheiro Antonio Carlos Atulim em razão de ter atuado no julgamento de origem.

A motivação do lançamento se refere aproveitamento de créditos de IPI indevido oriundo de aquisições de insumos não tributados, alíquota zero e isentos, escriturados a título de “créditos extemporâneos”, após a reconstituição da escrita fiscal a fiscalização apurou débito que foi objeto do lançamento.

O contribuinte debate em demonstrar o desacerto do Fisco, sustentando que o aproveitamento do crédito estornado deu-se amparado em decisão judicial. O pedido dirigido a Justiça se refere aos créditos de IPI anteriormente a Lei nº 9.779/98, afirmando a resistência existente da Administração Tributária Federal em atender a pretensão da Recorrente, nos termos a seguir:

“crédito destes valores anteriormente à Lei 9.779/98, de modo que só resta a Impetrante bater às portas do Judiciário para ver declarado seu direito ao creditamento de IPI nas aquisições de insumos isentos e tributados a alíquota zero, acautelando-se, ainda, contra indevidas incursões do fisco.”

Houve impetração de mandado de segurança que tomou o nº 2000.61.00.019193-1, cuja liminar restou indeferida, mas concedida em sede de Recurso de Agravo de Instrumento (42/43). Sobreveio a sentença (fl. 44/59), que concede à ordem, deferindo o direito de aproveitar o crédito oriundo de **aquisições a alíquota zero**, deixando de mencionar aquelas não tributadas e isenta, como se vê da parte dispositiva da sentença cuja parte III – Dispositivo se trancreve:

“III. Dispositivo Posto isso, julgo procedente o pedido contido nesta impetração com o fim de assegurar à Impetrante o direito de proceder à utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI relativamente aos materiais intermediários utilizados no processo de industrialização de produto tributado a alíquota zero; devidamente corrigidos monetariamente por meio da aplicação integral do IPC os percentuais de 42,72% em janeiro de 1989; 84,32% em março de 1990 ...”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por M

ARCOS TRANCHESI ORTIZ, Assinado digitalmente em 14/04/2014 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digita

lmente em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 01/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A certidão expedida pela Secretária, certifica:

Certifica, a pedido de pessoa interessada, que revendo na Secretaria no sistema informatizado, os autos do processo No.2000.61.00.019193-1 , MANDADO DE SEGURANÇA, distribuído em 13/06/2000, protocolado em 13/06/2000, proposta por AFA PLASTICOS LTDA, CGC 61.578.183/0001-11, em face de: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRE-SP. Para o fim de: IPI - IMPOSTO S/PRODUTO INDUSTRIALIZADO LANCAMENTO DE CRÉDITOS de INSUMOS ISENTOS, deles verificou constar: Em 13/02/2002 concluso para DESPACHO. Recebo a apelação de fls. 218/233 em seu efeito devolutivo. Vista A parte contrária, para contra razões. Após, subam os autos ao Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com as homenagens deste Juízo. Int. Localização em 07/05/2002 - TRF. Nada mais, dada e passada nesta cidade de São Paulo, aos 16/05/2002. Eu, ALEXANDRE SANSON Tec. Analista Judiciario, digitei. B,eu, MARIA LUCI DA SILVA MARCOS, Diretor(a) de Secretaria, subscrevi.

Junta-se certidão expedida pela Secretária do TRF da 3ª Região, como se vê da transcrição:

*“interessada que, revendo nesta Subsecretaria a seu cargo os autos da Apelação em Mandado de Segurança n.º 2000.61.00.019069 - 0, em que . figuram como apelante a **UNIÃO FEDERAL(FAZENDA NACIONAL)** e apelada **TME PLÁSTICOS S/A**, deles verificou tratar-se de Mandado de Segurança. distribuído automaticamente, em 31/07/00, A 2ª Vara Federal de 'São Bernardo do Campo/SP, em que é impetrado o **Sr. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO/SP**, com pedido de liminar; objetivando assegurar 'o direito do autor de creditar- se, na saída, dos valores supostamente devidos a titulo de IPI na entrada dos insumos.e matérias-primas.X.X.X.”**CERTIFICA** constar, as, fls. 108/112, **sentença concedendo a segurança, para assegurar o direito ao autor de creditar os valores de relativos aos insumos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero.**”*

Diante do embate judicial, a Administração Fiscal consultou a d. Procuraria, obtendo resposta da inexistência de situação definida que pudesse impedir ação fiscal:

“Sendo assim, não está o contribuinte amparado pela decisão concessiva no processo que tramitou perante a 9ª Vara Federal em São Paulo sob o nº 2000.61.00.0019193-1, pelo que inexistente qualquer motivo para o lançamento ser formalizado com suspensão da exigência”

O parecer da fiscalização de fls. 668/674, comenta:

*“Em nenhum local da petição formulada pelo contribuinte fiscalizado consta qual seria a base de cálculo e a alíquota a serem utilizadas pelo contribuinte fiscalizado para o cálculo do **IPI incidente sobre os insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Tampouco, na sentença prolatada***

pela MM Juíza Federal, Dra. Leila Paiva, consta qual seria a base de cálculo e a alíquota a serem utilizados no cálculo deste crédito fictício de IPI.

*Por último devemos ressaltar, mais uma vez, que conforme documento entregue pelo próprio contribuinte, o mesmo não utiliza insumos isentos e não tributados em seu processo industrial. **Utiliza alguns insumos cuja alíquota de IPI é zero**, e conseqüentemente o crédito do IPI vinculado a estes insumos é zero. Anexamos aos processos analisados a cópia da certidão de objeto e pé relativa ao mandado de segurança número 2000.61.00.019193-1 emitida em 31/01/2002”.*

Diante do parecer da Procuradora, a fiscalização efetivou o lançamento conforme se vê do auto de infração de fls. 682/706, ao fundamento de que:

“NÃO RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR 0 estabelecimento industrial não recolheu o imposto sobre produtos industrializados - IPI, por se utilizar de créditos indevidos deste imposto, escriturados sobre a rubrica " credito extemporâneo relativo As entradas de mercadorias tributadas A alíquota zero e consumidas no processo produtivo de produtos tributados pela alíquota de 10%. Após a reconstituição da escrita, conforme tabelas anexas ao Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte apresentou saldo devedor do IPI lançado através deste auto de infração.”

O mérito não foi conhecido por concomitância de objeto, conforme se vê do Acórdão DRJ/POR nº 3.113, 28.01.2003, examinou e afastou a preliminar de nulidade em decorrência do Mandado de Fiscalização, que sucessivamente indicou o mesmo Agente Fiscal e manteve a exigência do crédito tributário, conforme se vê da ementa:

“MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal após a sentença que e não garantiu a escrituração de créditos do IPI pedidos pelo contribuinte e não estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário por eventual recurso impetrado contra tal decisão, nada impede e que se efetue o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido pelo aproveitamento de créditos se amparo legal ou judicial”.

Com relação a concomitância, assim encontra redigido a ementa:

“CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. As decisões do Poder Judiciário prevalecem sobre o entendimento da esfera administrativa, assim, no se discute na esfera administrativa a mesma matéria discutida em processo judicial.”

Sobreveio o Recurso Voluntário de fls.882/890. Em breve síntese, sustenta:

“A decisão que julgou procedente o lançamento deve ser anulada de pronto, face aos graves vícios de que padece o ato administrativo, desde o seu nascedouro. A recorrente não se conformou com interpretação dada pela fiscalização à Sentença Judicial que, confirmando clara liminar. (objetivando creditar-se do IPI pago nas aquisições de insumos isentos, não tributados, ou tributados à

alíquota zero) do TRF 3 em seu favor, lhe permitiu o creditamento do IPI e impugnou :

Ocorreu que a Turma Julgadora, à unanimidade, resolveu IGNORAR referido aspecto da contrariedade, fazendo ouvidos mocos à impugnação da Recorrente e insistindo na CRIMINOSA interpretação de que a Sentença " não garantiu a escrituração de créditos do IPI pedidos pelo contribuinte Nulificando assim o feito administrativo por pura e clara violação do direito de petição.

A Recorrente foi à justiça para, preventivamente, amparar o creditamento de IPI sobre matérias primas isentas, não tributadas e tributadas à alíquota zero.

Obteve liminar e sentença concessiva de segurança, que, interpretadas pela fiscalização equivocadamente, acoimadas de inservíveis ao crédito, fundamentaram sua glosa por força da autuação.

Na impugnação ao auto, a Recorrente, invoca razões fundamentos jurídicos que lhe permitiriam o crédito glosado independentemente d sentença, e em outro trecho da defesa, e ora depara-se com decisão que nega-se conhecer de seu recurso administrativo por entender estar a questão debatida e Juízo.

Ora a Recorrente discute em Juízo crédito de IPI sobre insumos de produtos tributados à alíquota zero, o que não lhe ampara o crédito ampara a autuação, e tais argumentos lhe são vedados em sede administrativa. Invocou-se, apenas, texto de regulamentação administrativa (Portarias SRF a serem c/c art. 142 do CTN, vinculante) do Procedimento preliminar A autuação, que, depois de prorrogação, NÃO PODERIA SER ENCABEÇADO PELO AFRF primitivamente responsável pelo dormite MPF. referido MPF, desta forma, e ao experimentar decurso de prazo, extinguiu-se (IN/SRF3007/01, art. 15, II) :

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal Art. 15. 0 MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II- pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

É certo que existe a possibilidade de emissão de novo MPF na linha do artigo 16 da citada IN, o que foi providenciado...

Entretanto, no caso de emissão de novo MPF, é VEDADO A INDICAÇÃO DO MESMO AFRF COMO ABSURDAMENTE OCORREU o quatro sucessivas vezes.

É clara a dicção do artigo 16, litteris :

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos ato praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a

emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.”

Segue sustentando que no caso concreto não se tratou apenas de formalização de lançamento, mas pelo fato do AFRF não é contador, desenvolveu todo trabalho técnico e contábil, atividade privativa de contador.

Quanto ao assunto de fundo, afirma que foi a justiça para, preventivamente, amparar o creditamento de IPI sobre matérias primas, isentas, não tributadas e tributadas à alíquota zero. Afirma, ainda, que *“Obteve liminar e sentença concessiva de segurança, que, interpretadas pela fiscalização equivocadamente, acoimadas de inservíveis ao crédito, fundamentaram sua glosa por força da autuação.”*

Concluiu requerendo o que segue:

“requer V. Sas. reformem a decisão recorrida, para, caso não anulado o processo administrativo integralmente, anular-se a cobrança do IF aproveitado com base em autorização judicial e na escorreita interpretação dada à não cumulatividade pelo STF nos REs. 212.484-RS e 350.446-PR.”

Do exame do Recurso Voluntário, na parte que tratava do creditamento de IPI decorrente das aquisições não tributadas, isentas e tributada alíquota zero, também não conhecido por opção pela via judicial, Acórdão nº 201.78.390, de 17 de maio de 2005 de relatoria do Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto, sessão presidida pela Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

Irresignada, com o não conhecimento do Voluntário, interpôs Embargos Declaratórios, não conhecidos à asserção de intempestividade, decisão fls. 912/913.

Inconformado com a negativa administrativa de examinar o mérito do Recurso Voluntário, o Contribuinte impetrou Mandado de Segurança, visando assegurar o direito de ver julgada a questão na esfera administrativa, alegando, para tanto, que as matérias submetidas ao crivo do judiciário e do administrativo são distintas, obtendo amparo no bojo MS nº 2005.34.00.027093-6 por meio de Agravo de Instrumento, nº 2005.01.00.062303-9, com o objetivo de suspensão da eficácia do acórdão nº 201.78.390, bem como, a exigibilidade do crédito tributário, cópia da decisão fls. 923/924, sendo atribuído efeitos suspensivo.

À fl. 942 memorando do CARF para Delegacia da Receita Federal de Santo André – SP dando ciência aquela autoridade quanto aos efeitos atribuídos ao Agravo de Instrumento e solicitando providências.

Sentença proferida nos autos do Mandado de segurança nº 2005.34.00.027093-6 julgou improcedente o pedido, denegou a segurança vindicada, 15.06.2006, fl. 959/964. Apelação interposta, decisão às fls. 1213/1214 dá provimento por unanimidade, e, modifica a decisão de piso para afastar a renúncia à instância administrativa diante da distinta causa de pedir.

O processo nº 2005.34.00.027093-6 encontra baixado e arquivado definitivamente desde 21 de outubro de 2011.

Determinado o retorno do processado administrativo ao CARF para prosseguir no julgamento.

Em razões recursais são reprisados os argumentos tecidos na fase de impugnação. Acresce pedido de cancelamento da Certidão de Dívida Ativa face o transito em julgado da decisão administrativa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Domingos de Sá Filho.

Do relato constata-se que a matéria de fundo já foi objeto de decisão judicial, entretanto, ainda, não há transito em julgado, a última notícia extraída do site do Superior Tribunal de Justiça é de que o processo foi encaminhado ao Supremo Tribunal Federal em 10 de fevereiro de 2014.

Preliminar - nulidade do MPF e a designação do mesmo agente para concluir procedimento.

Sustenta o Recorrente que há nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal em razão da designação do mesmo agente após o exaurimento do prazo por mais de uma vez.

A decisão recorrida não merece reparo.

Como se sabe o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento com o objetivo de disciplinar internamente o trabalho e autoriza o Agente Fiscal a proceder auditoria do contribuinte nele indicado, portanto não atinge a competência impositiva alegada.

Tomo como fundamento de decidir os argumentos sustentados na decisão hostilizada:

“NECESSIDADE DE O AFRF SER CONTADOR EM DIA COM O CRC PARA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DO LANÇAMENTO -

10. Também aqui a nulidade arguida é inteiramente improcedente por inexistir tal requisito na legislação de regência. Conforme dispõe a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional — CTN), arts. 142, 194 e 195, in verbis:

“Art. 142 — Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único — A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

“Art. 194 — A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da

natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação."

11. Especificamente, a competência para que a Secretaria da Receita Federal administre, arrecade e fiscalize o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) foi conferido pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 91. Por seu turno, a fiscalização externa do imposto em comentário compete aos Fiscais de Tributos Federais, nos termos da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, art. 93, combinado com o Decreto-lei nº 1.024, de 21 de outubro de 1969, art. 3º.

12. O cargo de Fiscal de Tributos Federais foi transformado em Auditor Fiscal do Tesouro Nacional pelo Decreto-lei nº 2.225, de 18 de janeiro de 1988. Recentemente, ocorreu nova transformação, passando o cargo a denominar-se Auditor-Fiscal da Receita Federal, nos termos da Medida Provisória nº 1.915, de 29 de julho de 1999.

13. Tais normas conferem competência em caráter excepcional aos exatores federais e de forma nenhuma afrontam os dispositivos que regulam a profissão de contador no país, porque, além de se caracterizarem como normas especiais que afastam a incidência das normas gerais elencadas na impugnação, a fiscalização não efetua o trabalho privativo de contador (escrituração de livros e preparação de demonstrações financeiras), apenas utiliza o resultado do trabalho do contabilista para fiscalizar os tributos de competência da União."

Assim, afasto a preliminar argüida.

Mérito

A matéria de fundo é concomitância da matéria deduzida em sede administrativa e judicial.

Embora a decisão judicial tenha determinado o conhecimento do Recurso Voluntário, não há como distorcer a realidade para acolher os argumentos sustentados para afirmar que a matéria seja distinta daquela submetida ao crivo do Poder Judicial.

Não há dúvida de que o Contribuinte buscou na justiça amparo para aproveitamento de crédito de IPI proveniente de insumos tributados alíquota zero, não tributados e isento, sendo a mesma discutida neste caderno processual administrativo.

Embora tenha o contribuinte obtido liminar em Agravo de Instrumento, aquela decisão restou suprimida pela sentença que acolheu do pleito apenas quanto ao pedido das aquisições tributadas a alíquota zero, inexistindo recurso contra o deferimento parcial, em sendo assim, o que encontra albergado pela decisão é o creditamento dos insumos tributados alíquota zero.

O parecer fiscal trazida nestes autos afirma que a totalidade dos créditos extemporâneos lançados na escrita fiscal são provenientes de aquisições que estão no campo de incidência da alíquota zero, assim se coaduna perfeitamente com a sentença que assegurou esse direito.

Da análise dos autos não há dúvida de que a matéria é concomitante, cuja apreciação esbarraria na Súmula CARF nº 18, entretanto, há decisão judicial transitado em julgado que entendeu de que não tratava do mesmo assuntos, e, assim concluiu em determinar o conhecimento do Recurso Voluntário.

No caso dos autos se refere a crédito extemporâneos que precede a Lei nº 9.779, que foram glosados e, apurando débitos objeto do auto de infração.

A fiscalização assim redigiu sua conclusão:

“Discriminamos nas quinze tabelas anexas a esta intimação os débitos e créditos escriturados pelo contribuinte fiscalizado em seus livros de Apurado, do IPI para cada decêndio, os créditos escriturados pelo contribuinte com a rubrica " Crédito extemporâneo relativo As entradas de mercadorias tributadas A alíquota zero e consumidas no processo produtivo de produtos tributados pela al [quota de 10%" que serão por nós glosados caso o contribuinte não apresente o fundamento legal dos mesmos e o memorial de cálculo detalhado dos mesmos, o crédito de IPI do contribuinte no decêndio após a glosa realizada, o saldo devedor do IPI por nós apurado no decêndio, o valor declarado do IPI pelo contribuinte na DCTF; os pagamentos do IPI efetuados pelo contribuinte por nós obtidos através dos sistemas da Receita Federal, os valores do IPI parcelados pelo contribuinte fiscalizado através do REFIS (junto a SRF e A PFN), e o saldo devedor do IPI a ser lançado. Caso o contribuinte não concorde com qualquer valor discriminado nas tabelas anexas, apresentar, por escrito, documento que comprove que os valores por nós discriminados nas tabelas anexas estão incorretos. Informamos ao contribuinte fiscalizado que se o mesmo não contestar os valores por nós discriminados nas tabelas anexas, dentro do prazo desta intimação, os mesmos serão lançados através de auto de infração.”

Portanto, por força da decisão mandamental impõe o conhecimento e julgar, assim estou entendendo que o assunto a concomitância não está mais em debate. Vejo também que o recurso Extraordinário encaminhado ao STF em fevereiro de 2014 vai resolver o direito quanto aos créditos provenientes de aquisições de insumos não tributados, tributados a alíquota zero e isento.

Assim, resta examinar os demais pontos, conjetura ao longo das razões recursais que o lançamento deveria ter sido constituído com a exigibilidade suspensa por força da sentença que assegurou o crédito de aquisições tributadas alíquota zero, em que pese não ter sido destacado no requerimento, mas com o mínimo de esforço extrai-se do contexto essa irresignação.

Examinando esse processado tenho que assiste razão ao Interessado, pois estando amparado por meio de decisão judicial em mandado de segurança o crédito tributário deve sim ser constituído com a exigibilidade suspensa e sem a multa de ofício.

Assim, conhece-se do recurso para assegurar a constituição do crédito com a exigibilidade suspensa e negar provimento quanto a preliminar argüida.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern, Redator designado

Admissibilidade do recurso

Convém inicialmente historiar o processo. Trata-se de Auto de Infração (fls. 742 e 764 a 766 e anexos), lavrado em decorrência da falta de recolhimento do IPI, em razão da utilização de créditos indevidos deste imposto, escriturados sobre a rubrica "crédito extemporâneo relativo às entradas de mercadorias tributadas à alíquota zero e consumidas no processo produtivo de produtos tributados pela alíquota de 10%".

Segundo o Termo de Verificação de fls. 734 a 740, a referida escrituração foi procedida ao amparo da segurança obtida pelo contribuinte no Mandado de Segurança nº 2000.61.00.019193-1, impetrado com o objetivo de impedir que a autoridade coatora autuasse a impetrante em virtude dos citados créditos apropriados, solicitando, ainda, a concessão definitiva da segurança para que fosse declarado seu direito líquido e certo de creditar-se de valores relativos aos insumos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero do IPI. Em 31/07/2000, o MM Juiz Federal, Dr. Ciro Brandani Fonseca, denegou a liminar pleiteada pelo contribuinte fiscalizado e o contribuinte impetrou, contra este indeferimento, Recurso de Agravo junto ao TRF da 3ª Região, obtendo a decisão de fls. 42 e 43, proferida pela desembargadora, Dra. Salette Nascimento, que concedeu a providência requerida. Em 31/10/2001 foi expedida a sentença de fls. 44 a 59, de lavra da MM Juíza Federal, Dra. Leila Paiva, com o seguinte dispositivo:

"Posto isso, julgo procedente o pedido contido nesta impetração com o fim de assegurar à Impetrante o direito de proceder à utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI relativamente aos materiais intermediários utilizados no processo de industrialização de produtos tributados à alíquota zero."

Assim, como a referida decisão não amparava a escrituração de créditos extemporâneos relativos às entradas de mercadorias tributadas à alíquota zero e consumidas no processo produtivo de produtos tributados pela alíquota de 10%, foi constituído, sob a capitulação legal de fl. 766, o crédito tributário no montante de R\$ 4.642.550,42, inclusos juros de mora e multa de ofício.

No curso do procedimento fiscal, questionou-se a PGFN a respeito da exigibilidade do crédito tributário lançado. Em 27 de setembro de 2002, o pelo Procurador-Sectional da Fazenda Nacional, Dr. Nilton Marques Ribeiro, opina que inexistente qualquer motivo para o lançamento em tela não seja formalizado com plena exigibilidade do crédito. Parecer da PFN/SAE, folhas 662 a 667.

Cientificado em 18/10/2002, o sujeito passivo apresentou a tempestiva impugnação de fls. 711 a 733. Em acórdão de fls. 841/849 a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP julgou procedente o lançamento, com ementa vazada nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 10/10/1999 a 10/03/2002

Ementa: MPF. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal, não atingindo a competência impositiva dos seus auditores fiscais.

NULIDADE. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL. COMPETÊNCIA.

O Auditor-fiscal da Receita Federal, sem registro no Conselho Regional de Contabilidade, tem competência legal para praticar o ato administrativo de lançamento tributário, decorrente do exame de livros e documentos preparados por contabilista.

MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO D EXIGIBILIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal após a sentença que não garantiu a escrituração de créditos do IPI pedidos pelo contribuinte e não estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário por eventual recurso impetrado contra tal decisão, nada impede e que se efetue o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido pelo aproveitamento de créditos sem amparo legal ou judicial.

CONCOMITÂNCIA DE OBJETO.

As decisões do Poder Judiciário prevalecem sobre o entendimento da esfera administrativa, assim, não se discute na esfera administrativa a mesma matéria discutida em processo judicial.

Lançamento Procedente

Irresignada, o contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 882 a 890) ao Segundo Conselho de Contribuintes. Conforme Acórdão nº 201-78.390 (fls. 908 a 911) o recurso voluntário não foi conhecido, dado consistirem as questões nele discutidas objeto da Ação Judicial nº 2000.61.00.0019193-1. Interpostos embargos de declaração (fls. 908 a 910) foram os mesmos rejeitados pelo Despacho nº 201-386 (fls. 912 e 913).

O contribuinte impetrou então o Mandado de Segurança nº 2005.34.00.027093-6 objetivando a suspensão da eficácia do acórdão nº 201-78.390 e da exigibilidade do crédito tributário. Em decisão de fls. 923 e 924, foi concedido o efeito suspensivo no agravo de instrumento nº 2005.01.00.062303-9. Em função desta decisão o crédito tributário objeto do presente processo teve sua exigibilidade suspensa conforme memorando SECAT nº 93/2006 (fls. 954).

Em 15/12/2006 a juíza da 2ª Vara Federal do Distrito Federal proferiu sentença de mérito julgando improcedente o pedido para denegar a segurança (fls. 959 a 963). A apelação da impetrante foi recebida com efeito devolutivo (fls. 973).

A Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, deu provimento ao recurso de Apelação. O Desembargador Federal, Dr. Catão Alves, consignou:

1 - Se a Apelante pretende, no Mandado de Segurança, reconhecimento de direito líquido e certo ao crédito de valores do Imposto Sobre Produtos Industrializados-IPi referentes a insumos isentos, não tributados e tributados 6. alíquota zero, compelindo a autoridade coatora a abster-se de autuá-la, e deseja, no processo administrativo, anulação do lançamento tributário com espeque, essencialmente, em vícios de natureza formal, que acarretariam a nulidade da autuação, do procedimento fiscal e do aludido lançamento, é notória a existência de distintas causas de pedir nas esferas judicial e administrativa.

2 - Embora acolhida, no juízo de origem, a pretensão deduzida no Mandado de Segurança, a matéria continua pendente de apreciação no Tribunal.

3 - Eventualmente reformada a Sentença, tem a Apelante o direito, ainda que não o tenha em relação ao tributo discutido, de questionar a regularidade e a legalidade do processo administrativo fiscal e, conseqüentemente, da autuação e do próprio lançamento tributário, ficando, irremediavelmente, prejudicada, se esse não for o entendimento, uma vez que já tivera sua pretensão rejeitada na primeira instância administrativa.

Justamente em função dessa decisão (fls. 1197 a 1201) é que se volta a julgar o mesmo RV nº 123.546.

Preliminares de nulidade

A Turma, à unanimidade dos votos, acompanhou o voto do relator, quanto à rejeição das preliminares arguidas.

Mérito

O Colegiado, no entanto, dissentiu do relator quanto ao mérito do recurso, sufragando entendimento que segue.

O lançamento de que se trata foi lavrado em 18/10/2002. A tutela judicial então vigente, proferida em 31/10/2001, nada dispunha a respeito do creditamento extemporâneo nas aquisições de insumos não onerados pelo IPI, promovido pelo contribuinte. Portanto, inexistia qualquer óbice contra a glosa dos valores creditados sem amparo legal ou judicial e a lavratura do Auto de Infração para formalização do lançamento de ofício do IPI, dela decorrente. Sob essas condições, julgo correto o lançamento de ofício procedido com exigibilidade plena e acompanhado dos consectários legais de praxe.

A propósito do direito de creditamento do IPI nas entradas de insumos tributados à alíquota zero, não tributados e isentos, podem ser articuladas as seguintes

considerações e, para tal, deve ser, primeiramente, destacado o dispositivo constitucional mencionado:

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

(...)

§3.º O imposto previsto no inciso IV:

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

O princípio da não-cumulatividade, radicado na *Lex Legum*, não é amplo e irrestrito. É perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição. Exemplo disso é o próprio direito de ação (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) que, apesar de estar garantido de forma ampla e irrestrita no texto constitucional, sofre limitações impostas pelas leis processuais infraconstitucionais, já que seu exercício é condicionado à verificação dos pressupostos processuais e das condições da ação.

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

Ora, a nova ordem constitucional, em vigor desde 1988, recepcionou a legislação que trata da espécie tributária em debate, em especial sobre o sistema de créditos e débitos. É o caso da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos sucessivos regulamentos de IPI, vigendo atualmente aquele aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto:

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

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

Os arts. 81 e 82, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 – RIPI/82, correspondentes aos arts. 146 e 147, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98; arts. 163 e 164, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo

Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002, e arts. 225 e 226, inc. I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010, sendo o segundo dispositivo citado equivalente ao texto original da Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, eram vazados nos seguintes termos:

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

(...)

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

*I - do imposto relativo a **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os 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;(grifos meus)*

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004
Autenticado em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN em 14/04/2014 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN

ARCOS TRANCHESI ORTIZ, Assinado digitalmente em 14/04/2014 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 15/04/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 01/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

compensação do gravame. Ademais, a tese perfilhada pela impugnante, na verdade, altera o sentido do texto constitucional de tal forma que uma não-cumulatividade, que se opera pelo abatimento do imposto já pago pelo que for devido, transforma-se numa exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto. O tributo em questão sofre uma metamorfose e passa a ser um imposto sobre o valor agregado, o que positivamente não é o caso.

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

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação decidiu recursos em processos de consulta, conforme Pareceres nº 396, de 30 de abril de 1991, e 410, de 8 de maio de 1991, sendo que a ementa desse último foi assim redigida:

“Ementa: As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento de IPI, em razão de imunidade, isenção ou não-incidência, não propiciam direito ao crédito desse imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei”.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN nº 405/2003, de 14 de março de 2003, D. O. U. de 26/03/2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual, após exaustiva análise do princípio da não-cumulatividade do IPI, bem como dos métodos para concretização dessa técnica, concluiu, em síntese, que, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI “cobrado” corresponde a zero %, não proporcionando direito ao crédito “presumido” ou “ficto”. Na seqüência, o citado parecer também concluiu que os produtos não tributados, que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

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 das contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins nas operações previstas. Desta forma, não se enquadrando o contribuinte em nenhuma daquelas situações acima elencadas como beneficiárias de crédito presumido, não há que se cogitá-lo.

Por outro lado, ainda que, inconstitucionalmente, fosse aceito que o vocábulo cobrado abrangesse os casos de alíquota zero e produtos isentos, assim possibilitando um crédito ficto, seria possível ao sujeito ativo cobrar um imposto inexistente? Inexistente sim, pois esta é a única conclusão possível quanto às mercadorias não tributadas pelo IPI.

Aliás, mesmo que, teratologicamente, fossem admitidos os créditos concernentes a insumos isentos e tributados à alíquota zero, em nenhuma hipótese poderiam ser admitidos aqueles referentes a insumos não tributados, vale falar, situados fora do campo de incidência do tributo.

Corretos, portanto, a glosa do creditamento ilegal e o lançamento de ofício de débitos decorrentes da reconstituição da escrita fiscal do contribuinte.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 25 de março de 2014


Alexandre Kern

CÓPIA