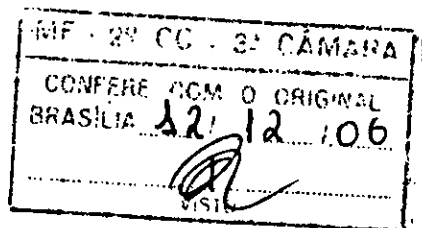
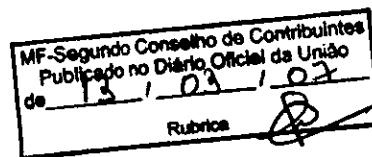




Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

Recorrente : MUNDIAL S/A PRODUTOS DE CONSUMO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS
Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS
Interessada : Mundial S/A Produtos de Consumo



PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. REJEIÇÃO. Não se anula o lançamento por suposta carência de fundamentação, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, apesar de aditamento à impugnação, apresentado a destempo, deixa de ser considerado pela instância *a quo*.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. ALÍQUOTAS DOS INSUMOS INFERIORES ÀS DOS PRODUTOS FINAIS. DIFERENÇA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram direito a créditos do IPI os insumos imunes, isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, ainda que empregados em produtos tributados, sendo também vedado o aproveitamento de créditos do imposto apurados pela diferença entre as alíquotas dos insumos, menores, e as dos produtos finais, maiores, aplicada sobre o valor destes últimos.

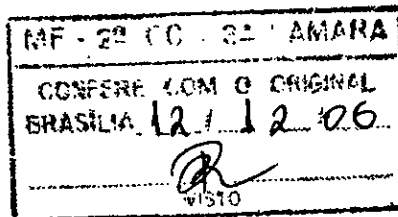
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da taxa SELIC como juros moratórios, a teor do art. 13 da Lei nº 9.065/95.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. LANÇAMENTO DECORRENTE DA GLOSA DE CRÉDITOS. DOLO NÃO CARACTERIZADO. HIPÓTESE DE EVASÃO. NÃO OCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO. Lançamento decorrente da glosa de créditos do IPI, escriturados com base em



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



2ª CC-MF
Fl.

aquisições de insumos não-tributados e sujeitos à alíquota zero, bem como na diferença entre as alíquotas dos insumos, menores, e as dos produtos finais, maiores, aplicada sobre o valor destes últimos, caracteriza-se como evasão. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, descabe a qualificação da multa, pelo que se reduz o seu percentual de 150% para 75%.

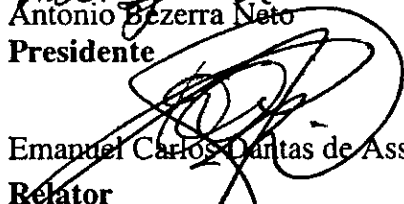
Recursos voluntário e de ofício negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
MUNDIAL S/A PRODUTOS DE CONSUMO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício.**

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

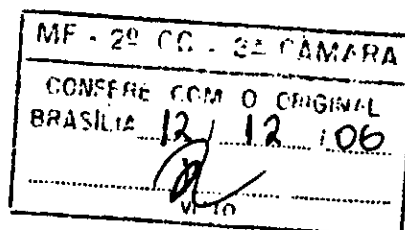
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE-RS

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 06/15, relativo ao IPI, períodos de apuração compreendidos entre o terceiro decêndio de setembro de 2001 e a primeira quinzena de abril de 2004, no valor total de R\$ 5.915.026,42, incluindo multa qualificada no percentual de 150%.

Por resumir com fidelidade o que consta dos autos então, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 92/94, vol. II):

1.1 – O Relatório de Auditoria Tributária, das fls. 19/26, dá conta de que a empresa registrou crédito, no valor de R\$ 3.468.986,21, decorrente da diferença de alíquotas, nos anos de 1996 a 2003, também registrou crédito nos valores de R\$ 1.888.301,53 e R\$ 57.561,65, correspondentes a aquisições de insumos não tributados ou com alíquota zero, nos períodos de janeiro/dezembro/2003 e de janeiro/1997 a agosto/2001, créditos estes que a fiscalização considerou irregulares e glosou os referidos valores, por contrariar o princípio constitucional da não-cumulatividade, reconstituiu a escrita fiscal e apurou os saldos devedores do demonstrativo de fls. 25/26, e efetuou o lançamento de ofício, objeto do Auto de Infração de fls. 06/09, do qual o autuado tomou ciência em 16/3/2005.

1.2 – A irregularidade praticada pelo contribuinte, na apropriação de créditos ilegais, foi considerada pela fiscalização como infração qualificada, punível com a multa de 150%, prevista no art. 80 inciso II da Lei nº 4.502, de 27 de dezembro de 1964, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de acordo com a recomendação do Ato Declaratório SRF nº 17, de 3 de outubro de 2002, combinado com o art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que transcreve às fls. 24/25. As demais irregularidades estão capituladas nas fls. 09 e 14.

1.3 – Foi efetuada representação fiscal para fins penais, pelo Processo nº 11020.000736/2005-89, apensado ao presente.

2. O contribuinte apresentou impugnação do lançamento, pelo Correio, no devido prazo, às fls. 57/78, assinada pelo seu procurador, instrumento à fl. 79, inicialmente relatando as irregularidades levantadas no procedimento fiscal, informa a sua atividade produtora, e diz do seu direito aos créditos glosados, pelos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, alegando que o IPI incide sobre o valor acrescido na etapa produtiva, conforme decidido pelo TRF da 4ª Região, pelo que, transcreve o art. 153, §3º incisos I e II da Constituição Federal (fl. 60), que criou um conta-corrente fiscal onde o sujeito passivo se credita do IPI pela entrada e se debita pela saída da mercadoria.

2.1 – Prossegue defendendo o direito de se creditar do quantum do IPI correspondente a aplicação da alíquota a que está sujeito o produto que fabrica, sobre os insumos nele empregados, dadas as características do IPI, sob pena de cobrar o tributo sobre o total da venda, aí incluída a matéria-prima, e não sobre o valor agregado, em função da essencialidade (fl. 61). Aduz ainda que o imposto deve ser pago pelo valor que o contribuinte acresce ao produto e que o valor que outro tenha acrescido não revela a sua capacidade econômica, como diz o art. 145, § 1º da Constituição, portanto, se quem praticar a operação posterior tiver de pagar o imposto sobre o valor acrescido na



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

MF - 02/10 - 2ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 12/12/06
<i>[Assinatura]</i>

2ª CC-MF
Fl.

operação anterior, em razão isenção, não-incidência ou alíquota zero ou reduzida, não terá ele relação direta com a situação que constituiu o fato gerador; que a não-cumulatividade não se restringe à compensação de imposto cobrado nas operações anteriores e que o imposto só pode incidir sobre o valor acrescido, buscando argumento em rápido pronunciamento de doutrinadores (fls. 63/66).

2.2 – Alega também que o art. 155, § 2º II, “a” do Constituição veda expressamente o aproveitamento de crédito de ICMS de produto isento e não tributado, enquanto não faz igual proibição para o IPI, de modo que qualquer norma que disponha em contrário será inconstitucional, citando Gilberto U. Canto e o RE 212.484-2 RS, em que o STF admitiu o crédito de insumos isentos. Alinha ainda outros decisórios dos Tribunais Regionais que admitiram o crédito de insumos de alíquota zero.

2.3 – Na continuação, combate a multa, dizendo que está sendo adotado percentual totalmente desconforme com a própria legislação que a fiscalização busca dar-lhe amparo, mencionando dispositivos da Constituição que determinam que a pena deve ser proporcional ao afetamento do bem público atingido ou violado; pretende a interpretação do art. 136 do CTN, que diz equivocada, seja conjugada com o disposto nos incisos II e III do art. 137 do mesmo Código; menciona decisão da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e pretende a multa moratória, com a aplicação do art. 112 do CTN.

2.4 – Por fim, se insurge pela cobrança dos juros de mora pela aplicação da Taxa SELIC, dizendo ser manifestamente improcedente, não obstante tenha citado a legislação que determina a sua aplicação para os débitos fiscais não atendidos no prazo legal (fl. 75), invoca decisão do STJ e pretende a aplicação da taxa de 1% ao mês, prevista no § 1º do art. 161 do CTN, encerrando a impugnação requerendo sejam aceitas suas razões e julgada improcedente a acusação fiscal.

A 3ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente, reduzindo a multa qualificada para o percentual básico de 75% por entender que nos autos não ficou devidamente provado o evidente intuito de fraude. Quanto à pretensão de aplicação da multa de mora, em vez da de mora, considerou descabida, diante da legislação de regência.

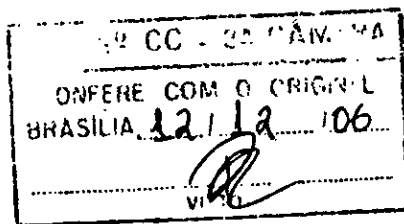
No mais, rejeitou as alegações da impugnante, esclarecendo que não cabe à autoridade administrativa examinar alegações de constitucionalidade ou legalidade das leis e atos infralegais, por ser matéria de competência do Poder Judiciário.

Interpretou que só geram direito a créditos de IPI as operações de aquisição de insumos em que haja destaque do imposto na nota fiscal, pelo que não incluem os insumos tributados por alíquota zero ou não tributados. A favor dessa interpretação mencionou os Pareceres nºs 396, de 30 de abril de 1991, e 410, de 8 de maio de 1991, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, o Parecer PGFN/RS nº 160, de 31/07/91, da Procuradoria da Fazenda Nacional no Rio Grande do Sul, e diversos julgados deste Segundo Conselho de Contribuintes. Arrematou afirmando que “o IPI não é um imposto calculado sobre o valor agregado, em cada etapa do processo produtivo, como erroneamente afirma o interessado.”

Ao final reputou legal a taxa Selic, esclarecendo que sua aplicação como juros de mora se dá com base no art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

Aditamento à impugnação, protocolizado após trinta dias da ciência do Auto de Infração, alega preliminar de nulidade do lançamento, por carência de fundamentação. Afirma a então impugnante que o Auto descreve "como fato infringente o creditamento por insumos sujeitos à alíquota zero e isentos no livro fiscal de IPI", e no entanto "o registro de créditos no livro fiscal não enseja cobrança de tributos." (fl. 101).

No aditamento também argúi que, em virtude de ter quatro processos de compensação referentes aos créditos em questão, sob nºs 11080.001290/2003-33, 11020.000461/2002-31, 11080.013562/2001-86 e 11080.013561/2001-31), enquanto não findarem aqueles "não há qualquer possibilidade de constituição de crédito tributário pelo lançamento, e, menos ainda, de imposição de multa penal".

O Recurso Voluntário de fls. 121/147, tempestivo (fls. 116, 119 e 120), inicialmente argúi a nulidade da decisão recorrida, primeiro por ter silenciado sobre a questão relativa à substituição da multa de ofício pela de mora, com cerceamento do direito de defesa e ofensa ao devido processo legal, e segundo porque deixou de se manifestar sobre o aditamento à impugnação.

Ainda em sede preliminar, colaciona doutrina e jurisprudência administrativa em defesa de que no processo administrativo seja apreciada matéria referente à inconstitucionalidade.

No mérito, repisa os argumentos da impugnação em prol do direito aos créditos glosados - refutando a decisão da primeira instância e considerando que suas razões de decidir negam aplicação ao princípio da não-cumulatividade - e contra a taxa Selic.

Informação à fl. 203 dá conta do arrolamento de bens regular.

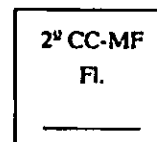
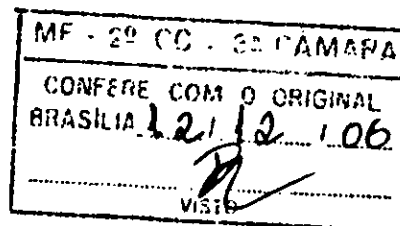
Da decisão da DRJ também coube remessa de ofício, nos termos dos arts. 25, § 1º, e 34, do Decreto nº 70.235/72, e da Portaria MF nº 375/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS**

1 RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

1.1 PRELIMINARES

Rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, por não vislumbrar os vícios apontados pela recorrente.

Com relação ao lançamento, esclareço, de plano, que ao contrário do afirmado no aditamento à impugnação os créditos glosados não se referem a insumos isentos, mas tão-somente a produtos NT, submetidos à alíquota ou com alíquotas inferiores às dos produtos finais, tal como consta do Relatório de Auditoria Tributária, itens 2.1.1 e 2.1.2 (fls. 19/22) e informado pela própria empresa à fiscalização (fls. 30/31).

Por outro lado, inexistente a carência de fundamentação aventada. O auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, não podendo ser acoimado de nulo.

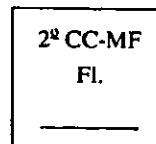
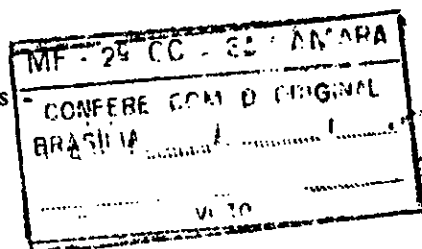
Como muito bem descrito no Relatório de Auditoria Tributária que integra o Auto de Infração, os Auditores-Fiscais constataram a escrituração de créditos indevidos, que a própria empresa, respondendo a intimação, informou terem sido apurados com base na “diferença entre a alíquota menor nas compras de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem e a alíquota de venda dos produtos finais ao qual foram aplicadas as referidas compras”, ou na aquisição de insumos não-tributados ou com alíquota zero. A fiscalização, então, reconstituiu os saldos do Livro de Registro de Apuração do IPI, chegando aos valores do lançamento.

Não é simplesmente o “o registro de créditos no livro fiscal” que enseja a cobrança do imposto, mas sim o valor recolhido a menor, em função dos créditos indevidamente escriturados. Afinal, como é devido o montante a pagar do IPI é dado pela diferenças entre os débitos e créditos.

Quanto aos processos de compensação que a empresa possui, devem seguir rito próprio, independentes deste. Se naqueles é utilizada parte dos créditos glosados no presente lançamento, os pedidos de ressarcimento respectivos devem ser indeferidos, já que, como será demonstrado adiante, não cabe dar guarida ao direito pretendido pela autuada. Quanto aos débitos informados naqueles processos de compensação, ficam com a exigibilidade suspensa até o término de cada um deles (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Lei nº 10.833/2003), quando poderão ser cobrados e inscritos na Dívida Ativa da União, se for o caso (conforme a IN SRF nº 14, de 14/02/2000, segundo a qual na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

1.2.1 CRÉDITOS DECORRENTES DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DOS INSUMOS, MENORES, E DOS PRODUTOS FINAIS, MAIORES, E DE INSUMOS NT E COM ALÍQUOTA ZERO

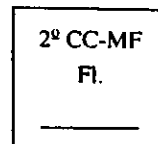
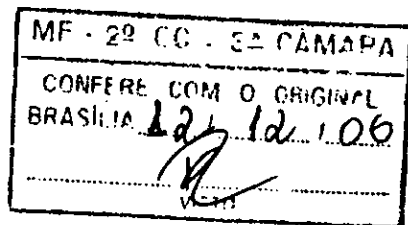
Embora o processo em tela não contemple insumos imunes e isentos, mas somente produtos NT e sujeitos à alíquota zero, por entender que nenhuma das quatro aquisições dá direito ao crédito, doravante trato de todos em conjunto.

Assim com aquisições de insumos imunes, NT, isentos ou tributados à alíquota zero não ensejam o crédito almejado, também as aquisições de produtos com alíquotas inferiores às dos produtos finais não dão direito ao creditamento correspondente à diferença de alíquotas.

Consoante o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

A palavra "cobrado", no mencionado inciso II, deve ser entendida como se referindo à incidência efetiva do imposto, sobre o insumo adquirido. Não há necessidade de que o seu valor tenha sido efetivamente cobrado, ou que o lançamento correspondente tenha sido efetuado, para que o adquirente tenha direito ao crédito. É imprescindível, contudo, a incidência em concreto, isto é, o produto adquirido precisa ser gravado com uma alíquota positiva. Por isto que nas hipóteses de imunidade, isenção, não-tributação ou alíquota zero, inexistente a compensação referida no mencionado inciso: se não houve imposto "cobrado" na etapa anterior, não há que se falar em crédito para a etapa seguinte.

O princípio da não-cumulatividade visa extinguir o mecanismo da tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas, sobre bases de cálculo cada vez maiores, onera o consumidor na qualidade de contribuinte indireto do imposto.

O CTN, na qualidade de Lei Complementar conforme o art. 146 da Constituição, também dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI, no seu art. 49. Veja-se:

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.

Guardando consonância com o dispositivo constitucional, o CTN se refere à compensação do montante devido, que equivale a cobrado, esta a dicção do art. 153, § 3º, II, da Carta Magna. Por se referir à compensação do valor do imposto, e não à compensação de bases de cálculo, o IPI não pode ser tomado, rigorosamente, como um imposto sobre o valor agregado. Não é correto afirmar que o IPI incide apenas sobre o valor agregado em cada operação. A diferença, sutil mas de suma importância, permite concluir que, se nas operações anteriores (com produtos imunes, não tributados, isentos ou com alíquota zero) não há montante devido, não pode haver a compensação determinada pela Constituição.

Os argumentos da recorrente encontram guarida, especialmente, no famoso julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que "Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção."

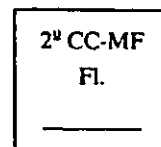
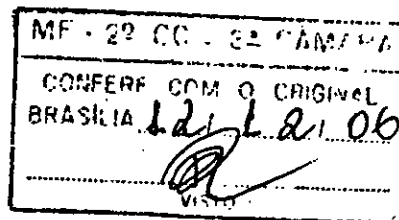
Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constituição nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE nº 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos isentos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.

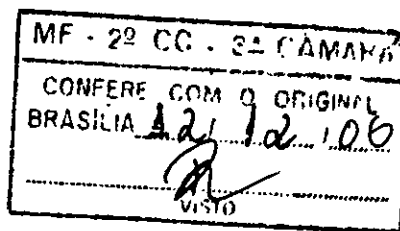
Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



2ª CC-MF
Fl.

produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguinte, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero é determinada para uma situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade "sobre" a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente, implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produto final também deveria fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

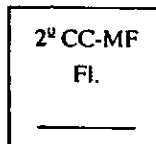
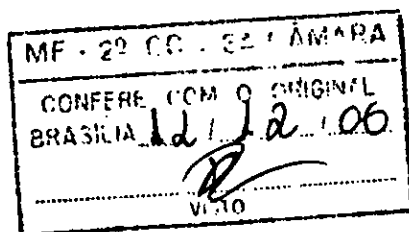
Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: face ao princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

Como se sabe, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 212.484-RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse a isenção. Mais uma vez o Ministro Ilmar Galvão restou vencido, sendo relator o Ministro Nelson Jobim.

O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora, a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumo com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou, vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelos Mins. Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence), entendeu que “não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Conforme o Informativo nº 361 do STF, o Min. Marco Aurélio entendeu que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. E mais, tudo conforme o referido Informativo:

Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.

Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE nº 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma consequência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei.

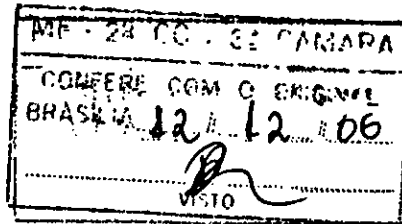
No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendendo não ser aplicável o argumento “a contrário senso”, que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistia dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

O constituinte de 1988 apenas repetiu alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expressa interpretação também aplicável ao IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



2ª CC-MF
Fl.

1.2.2 TAXA SELIC

Quanto à taxa Selic, nada tem de ilegal. no que substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês com amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à taxa Selic a partir de 01/04/1995. Antes os juros de mora já eram equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nos termos do art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

Estatuído em lei que a Selic será empregada para fins tributários, inclusive no caso dos indébitos (os arts. 16 e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, determinaram a incidência da referida taxa também sobre as restituições e compensações, a partir de 01/01/96), tornou-se irrelevante saber se, originalmente, possuía natureza remuneratória (decorrente de convenção, lei ou sentença, a título de rendimento do capital ou do bem), compensatória ou indenizatória (devida para indenizar danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de bens), ou ainda moratória (devida em virtude do atraso do devedor, no cumprimento de obrigação de pagar).

A discussão é estéril porque, se fora do plano jurídico trata-se de taxa média praticada no mercado financeiro, juridicamente ela tem a natureza de juros de mora, a teor dos dispositivos legais retrocitados.

Outrossim, quem argúi que a taxa Selic não tem natureza tributária mas financeira, incorre em dois erros: um jurídico, dado que a matéria foi objeto de lei (e lei versando exclusivamente sobre tributos, cabe ressaltar); e outro erro, lógico, face a que não existe uma taxa de juros que não seja financeira. A taxa Selic, como índice financeiro que é, pode ter diversas aplicações, incluindo a sua utilização como juros de mora para fins tributários.

Por outro lado, os juros de mora podem ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu § 1º, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês". Este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A referendar o emprego da taxa Selic, trago à colação decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, onde já é pacífico o seu emprego nas restituições e compensações, a partir de 01/01/96. O julgado abaixo deixa assentado que o mesmo tratamento deve ser dado aos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. CDA. CERTEZA E LIQUIDEZ. SÚMULA N. 7/STJ. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.

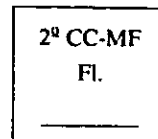
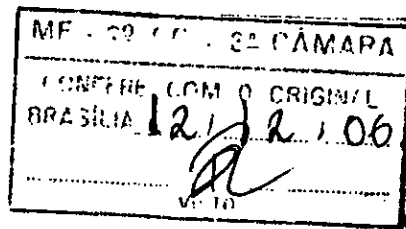
1. Não cabe a esta Corte Superior de Justiça intervir em matéria de competência do STF, tampouco para prequestionar questão constitucional, sob pena de violar a rígida distribuição de competência recursal disposta na Lei Maior.

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, "se a lei não dispuser de modo diverso", de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexistirá ilegalidade na sua aplicação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243



3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. Para se verificar a liquidez ou certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar questões fático-probatórias, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula n. 7 do STJ).

5. O conhecimento de recurso interposto com fulcro na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da suposta divergência, não bastando a simples transcrição de ementa.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2003/0046623-9, Relator Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 18/05/2004, DJ de 28/06/2004 PG:00252, negritos ausentes no original).

2. RECURSO DE OFÍCIO

No tocante ao Recurso de Ofício, cuja única matéria a ser analisada é a redução da multa, a decisão recorrida não deve ser modificada.

Assim como a DRJ, também não nos autos a prova de conduta dolosa, a permitir a qualificação da multa.

Entendeu a fiscalização que o fato de o contribuinte ter registrado no Livro de Registro de Apuração do IPI créditos sem embasamento legal, posto que o art. 49 do CTN veda tal procedimento, aliado à circunstância de não ter impetrado ação judicial para tanto, configura a hipótese de incidência prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, específico das infrações dolosas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Segundo afirma, o seu entendimento está "confirmado" pelo ADI SRF nº 17/2002, art. único, inc. II, que trata de crédito "inexistente de fato." Antevê, ainda, na conduta adotada para se eximir total ou parcialmente do pagamento do IPI, o crime contra a ordem tributária tipificado no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90.

Segundo o referido ADI os lançamentos de ofício relativos a pedidos ou declarações de compensação indevidos, quando o crédito seja de natureza não-tributária, inexistente de fato, não passível de compensação por expressa disposição de lei ou baseado em documentação falsa, sujeitam-se à multa de 150%, por caracterizarem evidente intuito de fraude.

Diferentemente da fiscalização, não vislumbro o dolo necessário porque, sob a interpretação da autuada, existe, sim, o direito aos créditos glosados, e o seu direito encontraria suporte no sistema normativo, especialmente no princípio da não-cumulatividade que rege o IPI. Embora para mim essa interpretação não seja razoável, é suficiente para descaracterizar o dolo.

Não se pode dizer que o crédito pretendido é simplesmente "inexistente de fato", especialmente porque é sabido que a tese de suposto direito a créditos sobre insumos imunes, NT, isentos ou sujeitos à alíquota zero encontra defensores, inclusive no Supremo Tribunal Federal, como já visto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - 22 CC - 3ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/12/06
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

Por outro lado, o ADI SRF nº 17/2002 não dispensa a demonstração, a cargo da fiscalização, da conduta dolosa a ensejar a multa qualificada.

Além do mais, a fiscalização não definiu, com exatidão, a hipótese de incidência vislumbrada. Seria sonegação ou fraude (respectivamente arts. 71 ou 72 da Lei nº 4.502/64, já que o art. 73, relativo ao conluio, parece descartado, por não haver notícia nos autos sobre ajuste entre duas ou mais pessoas, visando à sonegação ou à fraude).

Observe-se a dicção dos dispositivos legais citados:

Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Os três artigos tratam de infrações subjetivas, em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)¹ - é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Em qualquer dos três tipos de infração dolosa o dolo precisa ser demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

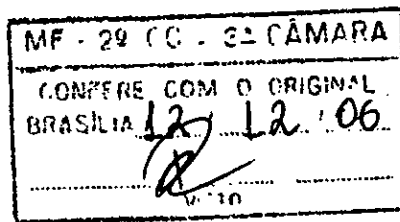
Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discripe entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação,

¹ Cf. art. 18, I, do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.000734/2005-90
Recurso nº : 131.421
Acórdão nº : 203-11.243

que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.²

De acordo com as provas carreadas aos autos, nem se tem a conduta dolosa vislumbrada pela fiscalização, nem ocorreu simples elisão, já que o procedimento adotado pela contribuinte, de se creditar de valores indevidamente, não encontra guarida na lei. Tal conduta, adotada com base em interpretação do princípio da não-cumulatividade que rege o IPI, enquadra-se na hipótese de evasão. Restou demonstrado o recolhimento e a declaração ao Fisco de valores a menor que os devidos, de forma não permitida pela legislação tributária.

Afastado o dolo, a redução do percentual da multa não implica em atuação deste colegiado julgado em substituição à autoridade lançadora. Ao optar por tal redução, esta Câmara continua atuando como órgão julgador, decidindo por um provimento parcial que, a par da inexistência das condições qualificadoras para a majoração da penalidade, a reduz ao seu patamar básico.

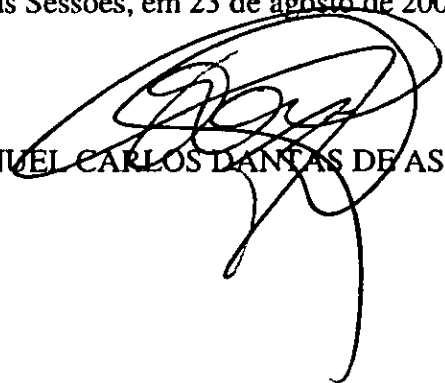
A referendar este entendimento menciono que este Segundo Conselho de Contribuintes, analisando situações semelhantes à destes autos, em que fora efetuado lançamento com multa qualificada e o colegiado entendeu inexistir dolo, reduziu a multa majorada. Refiro-me aos Acórdãos nºs 202-13562 - relatado pelo ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda e julgado em 23/01/2002 - e 203-09725, por mim relatado e julgado em 11/08/2004.

Dessarte, por não ver, nos autos, a prova necessária, tampouco os indícios veementes do dolo, voto por manter a redução da multa de 150% para 75%, sem qualquer reforma na forma da decisão recorrida.

3. CONCLUSÕES

Pelo exposto, nego provimento aos Recursos Voluntário e ao de Ofício.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.