



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

**Processo n°** 11080.002733/2010-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.199 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2014  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** ELBIO KNEVITZ & CIA LTDA ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2009

DECISÃO JUDICIAL. COISA JULGADA MATERIAL. LIMITES OBJETIVOS. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO IPI. FALTA DE MENÇÃO NO DISPOSITIVO DA DECISÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Somente o preceito concreto, contido na parte dispositiva das decisões de mérito, fica protegido pela autoridade da coisa julgada material.

2. Se o dispositivo da decisão judicial não autorizou o crédito relativo aos insumos adquiridos com suspensão do IPI, mas apenas aqueles adquiridos com isenção, não tributados ou alíquota zero, em face do limite objetivo da coisa julgada material, o intérprete ou executor do julgado não pode ampliar os efeitos da referida decisão, para fim de alcançar situações não expressamente determinadas no dispositivo da respectiva decisão judicial.

CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO. MANUTENÇÃO CRÉDITO NA ESCRITA FISCAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Em relação ao IPI, o princípio da não cumulatividade é implementado mediante a sistemática da dedução do débito, ocorrido na saída de produtos do estabelecimento, com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior de aquisição dos insumos utilizados no processo de produção do produto vendido.

2. Por expressa vedação legal, a aquisição de insumos com suspensão do IPI não gera crédito do IPI.

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DA ELETROBRAS. RESTITUIÇÃO MEDIANTE CRÉDITO DO IPI NA ESCRITA FISCAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.



13/10/2006, o acórdão transitou em julgado, concedendo ao contribuinte o direito ao crédito de IPI relativo às compras de matérias-primas e de insumos isentos ou beneficiados com alíquota zero, corrigidos pela Selic.

Asseverou ainda a autoridade fiscal que, ao contrário do informado pelo contribuinte, restara constatado que o contribuinte apurou créditos não amparados pela decisão judicial transitada em julgado, bem como apurou créditos não amparados pela legislação que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados, quais sejam, *in verbis*:

*A - Crédito de IPI referente a produtos adquiridos de empresa optante do SIMPLES como FILMES RECICLADOS, adquiridos da empresa Hilda Possamai Zanelatto, CNPJ nº 00.336.082/0001-40, conforme nota fiscal nº 3361, datada de 27/07/2007, registrada no cadastro da Secretaria da Receita Federal do Brasil como empresa optante do regime de tributação simples, contrariando o disposto no artigo nº 166 do Decreto nº 4.544/2002 RIPI 2002 (fls. 268 e 269);*

*B - Crédito de IPI referente à compra de Aguardente a granel e Álcool etílico - A aguardente acondicionada em recipientes de capacidade superior a 1 litro quando destinada a industriais que a utilizem como insumo ou engarrafadores, sai obrigatoriamente com SUSPENSÃO DO IPI conforme o disposto no art. 43, inciso I e II do Decreto nº 4.544/2002 — RIPI 2002 (fls. 265 e 266).*

*C - Quanto aos créditos registrados como "Crédito Fiscal CFº TÍTULO ELETROBRAS nº ...", não há dispositivo legal no Decreto 4544/02 (Regulamento do IPI) que permita a utilização de títulos da Eletrobrás como crédito de IPI, estando em desacordo com o previsto no Artigo nº 164 do citado decreto (fls. 146 a 198)."*

Diante de tais constatações, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal (fls. 30/31); apurou o valor dos créditos fictos de IPI, conforme definido na decisão judicial, no demonstrativo de fl. 277, totalizando o valor de R\$ 20.018,78, tendo considerado, no citado demonstrativo, os créditos relativos às aquisições, ocorridas no período de julho de 2007 a janeiro de 2009, relativas apenas aos produtos sujeitos a alíquota zero, não tributados ou isentos; e excluiu as aquisições de aguardente de cana, álcool etílico e de insumos de empresa optante do simples. Após a reconstituição foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 2.270.195,87, relativo ao IPI devido pelas saídas de produtos industrializados.

Em sede de impugnação (fls. 283/296), em síntese, a autuada alegou:

1) em relação aos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos insumos isentos, não tributados ou com alíquotas reduzidas a zero, objeto da decisão judicial proferida no âmbito do processo nº 2001.71.00.027127-2: a) como o legislado havia equiparado a isenção à suspensão, tinha direito ao crédito relativo às aquisições de aguardente de cana a granel e álcool etílico adquiridos com suspensão do IPI; e b) a isenção e suspensão de IPI eram expressões sinônimas, porque produziam o mesmo efeito fiscal.

2) em relação aos créditos relativos a títulos representativos de empréstimo compulsórios da Eletrobras: a) o procedimento de creditamento, no período de fevereiro a dezembro de 2009, era representado por Debêntures série “P”, emitidas pela Eletrobras, em 5 maio de 1969, sob n.ºs 1262240, 1262241, 0066909 e 0128740; e b) os referidos títulos eram válidos e com valor adequado aos lançamentos realizados, conforme demonstram os laudos que foram anexados à manifestação/justificativa protocolada pelo contribuinte na fase procedimento fiscal; c) o direito ao creditamento surgira da própria origem do crédito (empréstimo compulsório) e da obrigação assumida pela União ao cumprimento da obrigação tributária, juntamente com a Eletrobras; d) com o pagamento do empréstimo compulsório havia nascido o direito ao ressarcimento dos valores recolhidos, e a forma de ressarcimento devia ser a que mais beneficiasse aos contribuintes; e) realizou o encontro de contas, lançando como crédito em sua escrita fiscal de apuração de IPI, o valor representativo dos referidos bens, representativos do direito creditório do detentor frente à União, não havendo vedação expressa ao creditamento realizado no art. 164 do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), como justificado pela autoridade fiscal; e

3) em relação à reconstituição da escrita: a) afirmou que o cálculo, realizado pela autoridade fiscal, não correspondia ao direito reconhecido no referido Mandado de Segurança, em que o direito creditório devia ser levantado em relação ao período de agosto de 1996 (cinco anos que antecederam ao ingresso da ação) até a data do lançamento do crédito e não em relação aos produtos adquiridos mês a mês no período de julho de 2007 a janeiro de 2009, como procedido pela autoridade fiscal; e b) discordava do cálculo realizado pela autoridade fiscal, dizendo estar incorreto, por não considerar os exatos termos do direito conferido no referido *Mandamus*, inclusive corrigido monetariamente pela taxa Selic.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 307/314), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos no enunciado da ementa que segue transcrito:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI***

*Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2009*

*AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE ESTABELECIMENTO OPTANTE PELO SIMPLES. GLOSA.*

*Matéria não expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.*

*AÇÃO JUDICIAL. CRÉDITOS NÃO AUTORIZADOS. GLOSA.*

*A utilização de créditos em desacordo com os exatos termos contidos na parte dispositiva da decisão judicial transitada em julgado, justifica o lançamento de ofício decorrente das diferenças dos valores escriturados.*

***EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO –***

*Não há dispositivo legal que autorize a escrituração no RAIPI de valores pagos a título de empréstimo compulsório sobre energia elétrica como créditos escriturais redutores de débitos do imposto em questão.*

Em 18/4/2012, a autuada foi cientificada dessa decisão (fls. 322/323). Inconformada, em 11/5/2012, protocolizou o recurso voluntário de fls. 324/338, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia limita-se a três pontos: a) a glosa dos créditos relativa às aquisições, com suspensão do IPI, de aguardente de cana a granel e álcool etílico, utilizados como insumos de produção; b) a glosa de créditos referentes à títulos representativos de supostos empréstimos compulsórios realizados pela Eletrobras; e c) a reconstituição da escrita fiscal realizada pela fiscalização.

### **Da glosa dos créditos dos insumos adquiridos com suspensão do IPI.**

Em relação a esse ponto, a controvérsia gira em torno do alcance da decisão judicial final, que transitou em julgado em 13/10/2006, proferida em favor da recorrente, no âmbito do processo do Mandado de Segurança (MS) nº 2001.71.00.027127-2, que lhe assegurou o direito ao crédito relativo aos insumos adquiridos com isenção, não tributado ou com alíquota a zero e utilizados na fabricação de aguardente, bebida industrializada pela recorrente.

Nos termos do art. 43, I, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), a aguardente de cana e o álcool etílico (fls. 265 e 266), acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo (1 litro). sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto dos respectivos estabelecimentos produtores, quando destinados a estabelecimentos industriais que os utilizem como insumo na fabricação de bebidas.

No caso em apreço, é incontroverso que a aguardente de cana e o álcool etílico, adquirido e utilizado como insumo na fabricação de aguardente, produto industrializado pela recorrente, foi feito em conformidade com do disposto no art. 43, I, do RIPI/2002. Logo, atendida a condição a que estava subordinada a suspensão do imposto, a obrigação tributária suspensa foi resolvida.

Entretanto, para a fiscalização, eram indevidos os créditos apurados sobre os referidos insumos, sob argumento de que a decisão judicial não mencionava o direito ao creditamento do IPI sobre os insumos, que entrassem no estabelecimento, sob o regime de suspensão, mas apenas para os casos de isenção, não tributados ou tributados com alíquota zero.

Por sua vez, a recorrente alegou que tinha direito aos referidos créditos, com base no argumento de que a suspensão era equivalente à isenção, logo o creditamento oriundo

da aquisição dos referidos insumos, com a suspensão do IPI, estaria amparado pela referida decisão judicial.

Do contejo dos dois argumentos, fica evidenciado que o ponto fulcral da controvérsia gira em torno da definição da natureza jurídica específica dos institutos da isenção e suspensão. Em outras palavras, no caso em tela, a isenção equivale a suspensão, como alegou a recorrente? ou são institutos distintos, conforme entendeu a autoridade fiscalizadora e o colegiado de julgamento de primeiro grau? A resposta a estas indagações contribuirá, decisivamente, para o deslinde da controvérsia.

Porém, antes de adentrar na análise da natureza específica de cada um dos institutos, é pertinente esclarecer que a referida decisão judicial assegurou a recorrente o direito de proceder ao creditamento apenas em relação aos insumos adquiridos com isenção, não tributado ou sujeito à alíquota a zero, sem que mencionasse o direito ao crédito em relação aos insumos adquiridos com suspensão do IPI.

Nesse sentido, por força do disposto nos arts. 467 e 468 do CPC, que se aplicam, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, a sentença transitada em julgado tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas. Em consonância com os referidos preceitos legais e confirmando a incolumidade da coisa julgada, dispõe o art. 471 do CPC, que nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas a mesma lide.

Portanto, a decisão judicial há de ser cumprida nos exatos termos em que proferida, sem qualquer alargamento da sua extensão, sob pena do descumprimento dos limites das questões decididas e da afronta ao instituto da coisa julgada material.

No caso em tela, o direito ao crédito do IPI nas aquisições dos insumos com suspensão do IPI, inequivocamente, não foram objeto da referida decisão judicial. Aliás, sequer essa questão foi suscitada pela recorrente, no pedido que define o objeto da lide, o que a torna incontroversa essa questão.

Resta analisar ainda analisar o argumento da recorrente de que o instituto da isenção era equivalente ao da suspensão.

Previamente, é pertinente esclarecer que não se deve confundir a “suspensão do imposto” prevista na legislação do IPI com o instituto jurídico da “suspensão do crédito tributário”, previsto no artigo 151 do CTN, que visa suspender a exigibilidade do crédito tributário regularmente constituído por meio lançamento.

Em relação ao IPI, especificamente, os dois institutos têm natureza jurídica distintas e tratamento jurídico diferentes. No RIPI/2002, vigente na época dos fatos, a “suspensão do imposto” encontrava-se disciplinada nos arts. 39 a 46 (Capítulo II do Título do VII), ao passo que a isenção estava regulamentada nos arts. 43 a 63 (Capítulo III do Título do VII).

De acordo com os referidos preceitos regulamentares, na aquisição de insumos com suspensão do IPI há o diferimento da tributação do Imposto para a etapa seguinte de incidência, ou seja, para a saída do produto do estabelecimento industrializador dos respectivos insumos, ao passo que na isenção, modalidade de não incidência do imposto, ou não incidência legalmente qualificada, conforme doutrina de Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges, Alfredo Augusto Becker, dentre outros doutrinadores modernos. Para

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>1</sup>, “a isenção como também a iminidade não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.”

Portanto, ao contrário do que alegou a recorrente, trata-se de institutos jurídicos distintos, inequivocamente, com efeitos diversos. Com efeito, num há a incidência do tributo, porém a sua cobrança é suspensa sob condição resolutória, enquanto no outro não há incidência do tributo, por expressa determinação legal, que exclui a situação de fato do campo de incidência do imposto.

Além disso, diferentemente do que alegou a recorrente, há sim expressa determinação no art. 193, I, “c”, no sentido de que o estabelecimento adquirente deve anular, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do IPI concernente às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto, como no caso da aguardente a granel e o álcool etílico, utilizado como insumo pela recorrente.

Dessa forma, se não havia decisão judicial que amparasse a manutenção do crédito do IPI, resta evidenciado que, por expressa determinação legal, a recorrente não podia se apropriar dos créditos relativos às aquisições dos referidos insumos.

E a aplicação do citado comando regulamentar, que tem respaldo legal no art. 25, § 3º, da Lei nº 4.502, de 1964, não pode ser afastada por este Colegiado, por expressa determinação contida no caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, doravante denominado de PAF.

Também não procede a alegação da recorrente de que glosa dos créditos calculados sobre os referidos insumos fora feita em desconformidade com o princípio constitucional da não cumulatividade, pois não houve cobrança do IPI na operação anterior, conforme exige o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, uma vez que os valores glosados advieram de créditos de IPI relativos a produto adquirido com suspensão do imposto, e uma vez comprovado que tal procedimento não encontrava amparo legal, nem encontra respaldo na referida decisão judicial, impõe-se a manutenção da glosa desses créditos.

### **Da glosa de créditos relativos a empréstimos compulsórios da Eletrobras.**

A recorrente alegou que tinha direito de se creditar, na sua escrituração fiscal, do valor das debêntures emitidas pela Eletrobras, representativas do direito de restituição relativo ao empréstimo compulsório, uma vez que não havia, no art. 164 do RIPI/2002, vedação expressa ao creditamento realizado, como justificado pela autoridade fiscal.

Não assiste razão à recorrente. O citado art. 164 não trata das hipóteses de vedação ao creditamento do IPI, mas sim dos casos de permissão da apropriação do referido crédito. Entretanto, compulsando o referido preceito legal, verifica-se que não existe autorização para qualquer contribuinte se apropriar de créditos relativos à empréstimos compulsórios.

<sup>1</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tipologia exonerativa: imunidades, isenções e outras formas de exonerar os contribuintes às luzes da teoria da norma jurídica. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo, Malheiros, 2011, p. 783.

Assim, a leitura do referido preceito regulamentar deve ser feita de forma inversa da realizada recorrente, ou seja, se nele havia permissão de creditamento para essa suposta modalidade de crédito. E como não existia tal previsão, tais créditos foram registrados indevidamente.

Além disso, ainda que tenha sido atribuído reponsabilidade solidário à União pelos supostos títulos, nos termos do art. 4º, § 3º, da Lei nº 4.156, de 1962, conforme alegou a recorrente, por falta de previsão legal, tais valores, certamente, não podiam ser escriturados como créditos do IPI. A forma de devolução ou restituição desses valores, quando devidamente comprovados a certeza e liquidez, matéria não estranha aos autos, deve ser feita em consonância com o disposto na legislação específica.

Com base nessas considerações, fica demonstrada que não havia amparo legal para o registro dos referidos créditos, logo, agiu com acerto a fiscalização ao proceder a glosa integral dos correspondentes valores lançados indevidamente no livro de Apuração do IPI.

### **Da reconstituição da escrita fiscal.**

A recorrente alegou que a fiscalização deveria ter considerado na reconstituição da escrita, no que tange aos créditos reconhecidos na decisão judicial, as aquisições realizadas em todo o período abrangido pela decisão, ou seja, desde agosto de 1996 até a data do lançamento, e não somente as aquisições do período de julho de 2007 a janeiro de 2009, logo, deveria ser feito o cálculo em consonância com o direito reconhecido no citado MS.

Também não procede essa alegação, pois, conforme informado no referido Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/13), a recorrente fora submetida a fiscalização anterior, relativo ao período de 1/1/2002 a 30/6/2007, em que foi apurado o creditamento indevido nas aquisições de aguardente a granel e álcool etílico, com suporte no referenciado MS, e reconstituída a escrita fiscal até 30/6/2007, com base nos créditos reconhecidos no citado período, que resultou na lavratura do auto de infração encartado no processo nº 11080.009455/2007-49, que se encontra na 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção<sup>2</sup>, aguardando julgamento do recurso voluntário.

De acordo com o referido relato, fica esclarecido que os valores dos créditos relativos ao período de agosto de 1996 até junho de 2006, reconhecidos de acordo com o teor da referida decisão judicial, foram levados em conta na autuação que está sendo discutida no âmbito do processo nº 11080.009455/2007-49.

Por força dessa circunstância, na autuação em apreço, foram levados em conta apenas os créditos do período de julho de 2007 a janeiro de 2009, conforme relatou a autoridade fiscal no excerto extraído do referenciado Termo de Verificação Fiscal (fl. 16), a seguir transcrito:

*O saldo de abertura registrado no Livro de IPI do mês de julho de 2007 foi zero.*

*A planilha de reconstituição da escrita por mês efetuada no sistema SAFIRA encontra-se às fls.28 e 29.*

<sup>2</sup> Segundo informação obtida no sítio deste Conselho. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 07 abr. 2014.

Documento assinado digitalmente em 03/06/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por RICARDO PAULO ROS

*A fiscalização apurou o valor dos créditos fictos de IPI, conforme definido em sentença, no demonstrativo de fls. 270, totalizando o valor de R\$ 20.018,78. Consideramos as aquisições de produtos com alíquota zero, não-tributados ou isentos de IPI no período de julho de 2007 a janeiro de 2009, excetuando-se às aquisições de aguardente, álcool etílico e de empresa optante do simples.*

Assim, como na autuação objeto do processo nº 11080.009455/2007-49 foram levados em conta os créditos do período de agosto de 1996 até junho de 2006, conforme reconhecidos na referida decisão judicial, na autuação em questão, a fiscalização procedeu corretamente ao levar em conta apenas os créditos apurados no período fiscalizado, ou seja, apenas os créditos reconhecidos, em consonância com a dita decisão judicial, relativos ao período de 1/7/2007 e 31/12/2009.

Além disso, na peça impugnatória e no recurso em apreço, a recorrente limitou-se em, simplesmente, alegar que havia erro no Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal de fls. 30/31, elaborado pela fiscalização, sem contudo apresentar qualquer documento ou demonstrativo de cálculo que infirmasse os valores apurados pela fiscalização. Em decorrência, a recorrente deve arcar com o ônus dessa omissão, conforme expressamente determina o art. 333, II, do CPC, que se aplica subsidiariamente ao PAF.

Com base nessas considerações, rejeita-se a alegação de que houve equívoco na elaboração do citado Demonstrativo, especialmente tendo em conta que, conforme explicitado anteriormente, a recorrente não fazia jus aos créditos glosados pela fiscalização, realivos (i) às aquisições de aguardente a granel e álcool etílico e (ii) às debêntures emitidas para restituição de suposto créditos de empréstimos compulsórios da Eletrobras.

#### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento