

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Sívio E. Barbosa  
Mat.: Siage 91745

CC02/C01  
Fls. 715



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	13656.001013/2005-56	MF-Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União de 04/09/07 Rubrica
<b>Recurso n°</b>	136.285 Voluntário	
<b>Matéria</b>	IPI - Falta de Recolhimento - Crédito Alíquota Zero	
<b>Acórdão n°</b>	201-80.341	
<b>Sessão de</b>	19 de junho de 2007	
<b>Recorrente</b>	M & G FIBRAS E RESINAS LTDA. (nova denominação de Rhodia-Fibras e Resinas Ltda.)	
<b>Recorrida</b>	DRJ em Juiz de Fora - MG	

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005

Ementa: IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO EM RAZÃO DE CÔMPUTO DE CRÉDITO INDEVIDO. MULTA. ARTIGO 80 DA LEI Nº 4.502/64. TIPICIDADE. PROIBIÇÃO E ANALOGIA COM LEGISLAÇÃO DO ICMS.

Embora não se confundam os objetos da infração à obrigação tributária substancial e da infração à obrigação tributária formal, quando as referidas infrações (principal e formal) são praticadas em concurso formal, existindo entre elas um nexo incidível de dependência com um único fim, de modo que a última (infração formal ou infração-nexo) é praticada como meio ou fase de execução para a consecução da infração mais grave (infração substancial ou infração-fim), aplica-se o princípio da consunção ("lex consumens derogat legem consumptam"). Assim, uma vez desconsiderados os créditos no período de apuração, aplica-se a multa de 75% prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64 (na redação do art. 45 da Lei nº 9.430/96), sobre o imposto deixou de ser regularmente lançado e recolhido.

**CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO.**

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
SBB  
Sylvio Barbosa  
Mat.: Sape 91745

CC02/C01  
Fls. 716

contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, em razão de os mesmos serem isentos ou de alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Ivan Allegretti (Suplente). Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. José Eduardo Soares de Melo, OAB/SP 17636.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

*Walber José da Silva*  
WALBER JOSÉ DA SILVA

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Sívio S. Barbosa  
Mat. Sape 91745

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 549/566, vol. III) contra o v. Acórdão nº 09-13.613, de 07/07/2006, constante de fls. 532/540 (vol. II), exarado pela 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora - MG, que, por unanimidade de votos, houve por bem considerar procedente o lançamento original de IPI consubstanciado no auto de infração notificado em 16/12/2005 (fls. 237/267 - vol. I), no valor total de R\$ 252.923.252,96 (IPI: R\$ 124.166.383,18; juros de mora: R\$ 35.632.082,74; multa de 75% proporcional: R\$ 93.124.787,04), que acusou a ora recorrente de, na qualidade de estabelecimento industrial, ter recolhido a menor imposto por ter se utilizado de crédito básico indevido no período de 10/12/2001 a 31/10/2005, tudo conforme o Termo de Constatação Fiscal de fls. 228/232 (vol. I).

Em razão desses fatos a d. Fiscalização acusa infringência aos arts. 32, inciso II, 109, 114, 117, 146 e 147, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98); 34, inciso II, 122, 127, 130, 163 e 164, inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), considerando devida a multa de 75% capitulada no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com redação dada pelo art. 45, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e os juros calculados à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 228/232 (vol. I), a d. Fiscalização explicita os motivos da autuação nos seguintes termos:

*"Analisando a escrituração do Livro de Apuração do IPI, apresentado em atendimento à intimação inicial, verificamos a existência de diversos lançamentos, sob a denominação 'Outros Créditos', referentes a vários períodos. A maioria dos outros créditos tinha como descrição no histórico: 'CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS CONF. ART. 146 DO RIPI'. Observamos, também, que, a partir de nov/2004, havia os seguintes históricos para os 'outros créditos', mencionados: 'CRÉDITOS INSUMOS MÊS' e 'IPI ALÍQUOTA ZERO', fls. 94-214.*

*Dessa forma, relacionamos os referidos créditos em uma planilha, identificando o período a que se referiam, os históricos constantes do Livro de Apuração do IPI e o respectivo valor, intimando a empresa a esclarecer a origem dos mesmos e a apresentar a documentação fiscal que lhes deu suporte, fls. 81-84.*

*A empresa apresentou sua resposta em 08/06/2005, fls. 86-91, onde afirma que os créditos, com os históricos acima mencionados, eram decorrentes da fruição de créditos em relação a produtos adquiridos sob a condição de 'alíquota zero', aplicados em produtos saídos com a incidência de IPI. Anexou, também, planilhas contendo a forma de apuração utilizada pela empresa para chegar nos valores dos referidos créditos.*

(...)

*O texto constitucional, sem a menor sombra de dúvida, deixa claro que o sistema da não-cumulatividade pressupõe que a compensação do IPI, referente à saída dos produtos industrializados no estabelecimento industrial, será feita utilizando-se o IPI pago na entrada dos insumos*

*ful*

*af*

*frdk*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Silvio S. Barbosa  
Mat.: SIAPE 91745

*empregados no processo de industrialização (é o que se depreende da expressão 'montante cobrado nas anteriores').*

*Portanto, se não houver cobrança de imposto sobre os produtos (insumos) entrados no estabelecimento industrial, não há que se falar em créditos sobre os mesmos, pois, de fato, tais créditos não existem.*

*Este é o caso dos produtos adquiridos, pela fiscalizada, sob a condição 'alíquota zer' que não geram, à mesma, quaisquer direitos a créditos.*

*É nesse sentido, inclusive, o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN n.º 405, datado de 24/03/2003, que se manifestou declarando que a aquisição de insumos tributados à alíquota zero não confere direito ao crédito presumido do IPI, quer por força da lei (art. 11, da Lei 9.779/99) ou em face da técnica da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF/88).*

*(...)*

*Pelo relatado acima, restou demonstrado que o procedimento da fiscalizada em se creditar 'presumidamente' dos insumos adquiridos sob a condição "alíquota zero" não está previsto na legislação do IPI.*

## *II. Conclusão*

*Assim, selecionamos os créditos lançados na escrituração do contribuinte com os históricos acima mencionados, relacionando-os na planilha que demonstramos no ANEXO ao presente termo.*

*Juntamos ao presente processo as cópias das páginas do Livro de Apuração do IPI, onde constam os referidos lançamentos, fls. 94-214.*

*Autuamos o contribuinte por compensação indevida dos referidos créditos, glosando os mesmos."*

Em diligência solicitada pela Turma de Julgamento da DRJ a quo a fim de certificar se teria havido saldo credor no período excogitado no auto de infração, a d. Fiscalização esclarece às fls. 522/523 que:

*"Esclarecemos que, ao longo dos períodos autuados, a empresa apresenta, em seu Livro de Apuração do IPI, apenas saldos devedores. Para comprovarmos tal fato juntamos cópias das folhas referentes às saídas e à apuração do imposto, fls. 313-521.*

*Acreditamos que, com a juntada dos documentos acima mencionados, a questão suscitada na presente diligência encontra-se solucionada.*

*No entanto, a fim de trazer a maior clareza possível quanto aos procedimentos adotados pela fiscalização por ocasião da ação fiscal que resultou no auto combatido, anexamos, ao presente relatório, a reconstituição da escrita do Livro de Apuração do IPI, onde se constata que, apesar de ter havido saldos credores em dois decêndios de jun/2002, períodos para os quais não houve lançamento, os mesmos não geram reflexos capazes de alterar os valores levantados na autuação nos períodos posteriores.*

*solu*

*ut*

*SDG*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Sívio Sérgio Barbosa  
Mat.: Siage 81745

*Dessa forma, nada mais havendo a relatar, encaminhamos o presente relatório a v. sa, para apreciação e prosseguimento, atentando que a contribuinte deverá ser cientificada, com abertura do prazo de 30(trinta) dias para manifestação, conforme estabelecido no despacho da DRJ.*

*Poços de Caidas, 24 de março de 2006.*

*AMILCAR MARCELO DE AGUIAR ARAÚJO*

*AFRF Matrícula: 65171".*

Por seu turno, a r. Decisão de fls. 532/540 (vol. II), exarada pela 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora - MG, houve por bem considerar procedente o auto de infração (fls. 237/267, vol. I), aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005*

*Ementa: CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. A legislação do IPI não permite a apropriação de crédito do imposto decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero aplicados na industrialização.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/12/2001 a 31/10/2005*

*Ementa: NULIDADE. Comprovado que a glosa de crédito resultou no recolhimento a menor do imposto, ensejando a cobrança da multa de ofício prevista no artigo 45 da Lei 9.430/96, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

*Lançamento Procedente".*

Nas razões de recurso (fls. 549/566, vol. III) oportunamente apresentadas e instruídas com a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (fls. 567/570, vol. III) a ora recorrente sustenta a insubsistência da decisão recorrida, tendo em vista que: a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração por erro de capitulação da penalidade, nos termos do art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, e violação do princípio da tipicidade cerrada, em face da inadequação do suposto ilícito à definição penal do art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, na redação do art. 45 da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que sucederia com a legislação do ICMS, onde haveria previsão expressa para a infração de crédito indevido; b) no mérito, a insubsistência da autuação, vez que a legitimidade dos créditos que teriam gerado a falta de recolhimento já teria sido proclamada por decisão da Suprema Corte, que proclamou a denegação do crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos e tributados à alíquota zero, cuja penalidade viola o princípio constitucional da não-cumulatividade assegurado àquele tributo; e c) a ilegalidade da exigência de juros à taxa Selic, que violaria ao disposto no art. 161 do CTN.

É o Relatório.

*du*

*W*

*Sid*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Sávio Siqueira Barbosa  
Mat.: SIAPE 91745

## Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade e, no mérito, merece parcial provimento.

Preliminarmente, improcede a alegação de nulidade do lançamento por suposto erro de capitulação da penalidade aplicada.

De fato, conforme o tipo de obrigação tributária violada e a gravidade do dano dela decorrente, distinguem-se claramente as infrações tributárias substanciais (§ 1º do art. 113 do CTN) das infrações tributárias formais (§ 2º do art. 113 do CTN), configurando-se as primeiras (infrações substanciais), quando um dos sujeitos da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsáveis) violar ou deixar de cumprir a obrigação tributária principal, resultando em falta ou insuficiência do pagamento do tributo, e as segundas (infrações formais), quando o sujeito da relação jurídico-tributária violar ou deixar de cumprir uma das obrigações tributárias acessórias instituídas para tutelar o cumprimento da obrigação tributária principal, geralmente consubstanciadas no cumprimento de requisitos e formalidades na emissão e registro de declarações, livros e documentos fiscais, que possibilitam a fiscalização e controles de arrecadação do tributo.

Embora não se confundam os objetos da infração à obrigação tributária substancial e da infração à obrigação tributária formal, quando as referidas infrações (principal e formal) são praticadas em concurso formal, existindo entre elas um nexo indissolúvel de dependência com um único fim, de modo que a última (infração formal ou infração-meio) é praticada como meio ou fase de execução para a consecução da infração mais grave (infração substancial ou infração-fim), aplica-se o princípio da consunção (*lex consumens derogat legem consumptam*), segundo o qual, se as penalidades previstas para ambas infrações forem idênticas, aplica-se uma só para ambas e, se as penalidades não forem idênticas, aplica-se a mais grave.

Exatamente esta a hipótese dos autos, onde a infração e respectiva penalidade relativas à obrigação de escriturar os créditos fiscais (obrigação acessória - § 2º do art. 113 do CTN), impostas para tutelar o cumprimento da obrigação tributária principal (§ 1º do art. 113 do CTN), acham-se consumidas ou absorvidas pela infração e respectiva penalidade relativas à obrigação principal ou substancial de falta de recolhimento do imposto, cujo montante exigível há de ser apurado de acordo com o princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurado.

Portanto, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, o que se discute nos autos é a infração à obrigação principal consubstanciada na falta de recolhimento do IPI, em decorrência do cômputo de créditos indevidos daquele imposto, cujos valores foram indevidamente registrados no período de 10/12/2001 a 31/10/2005, tal como minuciosamente descrita no auto de infração, que formalmente acusa a recorrente de ter recolhido a menor imposto por ter se utilizado de crédito básico indevido (fls. 228/232, vol. I), infração esta reforçada com os esclarecimentos da diligência no sentido de que ao longo dos períodos autuados a empresa apresenta, em seu livro de Apuração do IPI, apenas saldos devedores (cf. fls. 522/523).

deu

deu

deu

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29/08/07
Silvio S. Barbosa Mat.: Siage 91745

Nessa ordem de idéias, como é curial, “o direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração” (arts. 178, § 2º, do RIPI/98 - Decreto nº 2.637/98; e 195 e 196 do RIPI/2002) e, uma vez anulado ou desconsiderado o crédito no período de apuração em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação o imposto a recolher é o resultante do cálculo relativo ao período de apuração a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos do mesmo período (arts. 183, inciso IV, do RIPI/98 - Decreto nº 2.637/98; e 200, inciso IV, do RIPI/2002), sendo certo que, “se o estorno for efetuado após o prazo previsto e resultar saldo devedor do imposto, a este serão acrescidos os encargos legais provenientes do atraso” (arts. 174, §§ 3º e 4º, do RIPI/98 - Decreto nº 2.637/98; e 193, §§ 5º e 6º, do RIPI/2002), entre os quais se conta o da multa punitiva.

O arts. 80 da Lei nº 4.502/64 (na redação do art. 45 da Lei nº 9.430/96), capitulado na peça acusatória vestibular, expressamente prevê a infração de falta de recolhimento do imposto lançado, impondo a multa de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, que é exatamente a hipótese dos autos, nos quais, uma vez desconsiderado o crédito no período de apuração, o imposto deixou de ser regularmente lançado e recolhido, não havendo como falar de violação ao princípio da tipicidade cerrada (arts. 97, inciso V, 113, § 1º, e 114, do CTN), que não admite emprego de analogia ou interpretação extensiva (arts. 108, § 1º, e 111, inciso III, do CTN), muito menos com base na legislação do ICMS, como reiteradamente tem proclamado a jurisprudência dos Egrégios Conselhos de Contribuintes (cf. Acórdão nº 104-15.653 da 4ª Câmara do 1º CC, Recurso nº 113.010, Processo nº 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, rel. Conselheiro Roberto William Gonçalves; Acórdão nº 301-30.351 da 1ª Câmara do 3º CC, Recurso nº 124.733, Processo nº 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, rel. Cons. Carlos Henrique Klaser Filho; e Acórdão nº 301-28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98), ou de qualquer analogia com a legislação do ICMS.

Assim, concessa vênia, não vislumbro as alegadas objeções ao lançamento e à decisão recorrida levantadas no recurso, que, por se mostrarem conformes com a lei, não padecem de nulidade.

No que toca à incidência dos acréscimos moratórios calculados à taxa Selic, também são devidos, como expressamente admite a jurisprudência do Egrégio STJ, que já se pacificou no sentido da constitucionalidade e legalidade da aplicação da taxa Selic na atualização dos débitos fiscais não-recolhidos integralmente no vencimento, como se pode ver das seguintes ementas:

“TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - (...) - ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA - (...) - TAXA SELIC - LEI 9.250/95 - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA.

(...)

5. A Corte Especial do STJ, no REsp 215.881/PR, não declarou a inconstitucionalidade do art. 39, § 4º da Lei 9.250/95, restando pacificado no Primeira Seção que, com o advento da referida norma, teria aplicação a taxa SELIC como índice de correção monetária e juros de mora, afastando-se a aplicação do CTN.

SM

WJ

Handwritten signature

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 07  
Sílvio S. Barbosa  
Mat: SIAPE 91745

6. A taxa SELIC, segundo o direito pretoriano, é o índice a ser aplicado para o pagamento dos tributos federais e, (...), deve incidir a partir de 01/01/96.

7. Recurso especial da Fazenda Estadual provido.

8. Recurso especial da empresa parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido." (cf. Acórdão da 2ª Turma do STJ no REsp nº 691025-MG, Reg. nº 2004/0131305-2, em sessão de 11/04/2006, rel. Min. Eliana Calmon, publ. in DJU de 23/05/2006, p. 140)

"TRIBUTÁRIO. (...). JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. Precedentes: EREsp 418940/MG, 1ª S., Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 09.12.2003; REsp 552049/SC, 2ª T. Min. Castro Meira, DJ 27.06.2005; REsp 586219/MG, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ 02.05.2005.

2. Embargos de divergência a que se dá provimento." (cf. Acórdão da 1ª Seção do STJ nos Emb. de Div. no REsp nº 623.822-PR. Reg. nº 2005/0018740-6, em sessão de 24/08/2005, rel. Min. Teori Albino Zavascki, publ. in DJU de 12/09/2005, p. 200)

Quanto ao mérito, inicialmente, anoto ser assente na jurisprudência deste Conselho que "a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo", salvo se a respeito dela já houver pronunciamento do STF, cuja orientação tem efeito vinculante e eficácia subordinante, eis que a desobediência à autoridade decisória dos julgados proferidos pelo STF importa na invalidação do ato que a houver praticado (cf. Acórdão do STF-Pleno na Reclamação nº 1.770-RN, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ 187/468; e Acórdão do STF-Pleno na Reclamação nº 952, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ 183/486).

Nessa ordem de idéias, verifica-se que na interpretação do princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF/88) do IPI, a Suprema Corte já reconheceu definitivamente o direito ao creditamento do IPI, na hipótese em que a aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária (regime de isenção ou regime de alíquota zero), como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO - AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, INSUMOS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS SOB REGIME DE ISENÇÃO OU DE ALÍQUOTA ZERO - DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI RECONHECIDO À EMPRESA CONTRIBUINTE - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE (CF, ART. 153, § 3º, II) E DA SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º) - PRETENDIDO DESRESPEITO AO ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO - INOCORRÊNCIA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

Rdey

Stu

Uf

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE.  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 08, 07  
Sílvia Siqueira Barbosa  
Mat.: SIAPE 91745

*O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em favor da empresa contribuinte, a existência do direito ao creditamento do IPI, na hipótese em que a aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária (regime de isenção ou regime de alíquota zero), incorrendo, em qualquer desses casos, situação de ofensa ao postulado constitucional da não-cumulatividade. Precedentes.” (cf. Acórdão da 1ª Turma do STF no RE-AgR nº 293.511-RS, em sessão de 11/02/2003, rel. Min. Celso de Mello, publ. in DJU de 21/03/2003, pág. 63, Ementário Vol-02103-04, pág. 700)*

Superada a questão prejudicial, passo ao exame do mérito, que versa sobre ressarcimento de créditos de IPI relativo às aquisições de produtos isentos e tributados à alíquota zero.

Como é cunial, o princípio da não-cumulatividade do IPI constitucionalmente assegurado (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88), que tem como finalidade essencial a proteção do consumidor final, assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do IPI relativo aos insumos, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, de modo a evitar a cumulação de incidências nas operações que envolvem o processo de industrialização. Como lembra Aliomar Baleeiro, “a não cumulatividade é regra constitucional (...) e, assim, não pode ser limitada pelo legislador e muito menos pelo regulamento” (cf. in “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª Ed. Forense 1983, pág. 208).

Na aplicação concreta do referido princípio da não-cumulatividade do IPI, verifica-se que o Plenário da Suprema Corte recentemente proclamou a legitimidade do direito de crédito de IPI, relativo aos insumos adquiridos sob o regime de isenção e tributados à alíquota zero, crédito este que deve ser efetuado à mesma alíquota prevista para os produtos industrializados saídos do estabelecimento industrializador, como se pode ver dos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

*“CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.” (cf. Acórdão do STF-Pleno no RE nº 350.446-PR, em sessão de 18/12/2002, rel. Min. Nelson Jobim, publ. in DJU de 06/06/2003, pág. 32. Ement Vol-02113-04, pág. 680)*

O v. Acórdão do Plenário da Suprema Corte foi mantido em sede de Embargos Declaratórios, cuja ementa é a seguinte:

*“EMBARGOS DECLARATÓRIOS. Os embargos declaratório não são meio para chegar-se à revisão de acórdão proferido. Pressupõem haver, no ato impugnado, omissão, contradição ou obscuridade.” (cf. Acórdão do STF-Pleno nos Emb. de Decl. no RE nº 350.446-1-PR, em*

*Plenário*

*San*

*Out*

Processo n.º 13656.001013/2005-56  
Acórdão n.º 201-80.341

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 de 08 de 07  
Sávio Siqueira Barbosa  
Mat.: Siage 91745

CC02/C01  
Fls. 724

sessão de 15/02/2007, rel. p/Acórdão Min. Marco Aurélio, publ. in DJU de 30/03/2007)

Dos preceitos exposto resulta inquestionável que a Suprema Corte proclamou a legitimidade do direito de o contribuinte do IPI creditar-se dos insumos adquiridos sob o regime de isenção e tributados à alíquota zero e, considerando que a falta de recolhimento do IPI acusada no auto de infração vestibular, decorre exatamente do cômputo de créditos de insumos adquiridos que foram tributados à alíquota zero, parece não haver dúvida quanto à insubsistência da autuação e da r. decisão recorrida que a mantém.

Isto posto, meu voto é no sentido de, preliminarmente, REJEITAR A PRELIMINAR de erro de capitulação da penalidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO AO RECURSO para, na esteira da decisão plenária da Suprema Corte, reconhecer a legitimidade dos créditos de insumos adquiridos tributados à alíquota zero e a conseqüente insubsistência da acusação de falta de recolhimento do IPI decorrente da descon sideração dos referidos créditos

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'ÊÇA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29/08/07  
Sílvia Siqueira de Carvalho  
Mat.: Siapa 91745

CC02/C01  
Fls. 725

## Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator-Designado

Acompanho o ilustre Conselheiro-Relator quanto às preliminares e aos juros de mora calculados pela taxa Selic. Discordo, no entanto, quanto ao suposto direito ao crédito ficto decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito de creditar-se desse tributo referente à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem tributados com alíquota zero. A controvérsia tem como “pano de fundo” a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

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

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

*“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*(...)*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - Omissis*

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

Para atender à Constituição Federal, o CTN estabelece, no art. 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

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

*WJ*

*WJ*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
Silvio Siqueira Barbosa Mat.: Sape 91745

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

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

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente nos arts. 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e 163 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 164, inciso I, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

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

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

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

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo lançado (na Nota Fiscal de aquisição de insumo) na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança (nem lançamento houve) do tributo na operação de entrada de insumo, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

401 44

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 08, 07
Silvio Spina Barbosa Mat: Siape 91745

O crédito escriturado pela recorrente é um crédito ficto, presumido, posto que ele não existe de fato. O mesmo não foi lançado nas notas fiscais de aquisição. Tanto é que a recorrente teve de “inventar” uma alíquota para calcular o crédito indevidamente escriturado e utilizado.

Comprovadamente, não há lei específica que autorize a recorrente a utilizar os créditos glosados pela Fiscalização e a Constituição Federal **veda expressamente a concessão de crédito presumido**, ficto ou estimado, sem lei que autorize, conforme comando contido no § 6º do art. 150, que reproduzo:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”*  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (grifei).

A utilização de crédito presumido, ficto ou estimado, que não foi lançado e cobrado na operação anterior, não é incompatível com a sistemática da não-cumulatividade do IPI. Tanto é que na legislação do imposto, em harmonia com o preceito constitucional acima reproduzido, existe autorização para os contribuintes creditarem-se de determinado valor, que não é, de fato, imposto cobrado na operação anterior, a exemplo do previsto no art. 165 do RIIPI/2002<sup>1</sup>.

A glosa efetuada se casa perfeitamente com a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), que, na sessão do dia 15/02/2007, negou provimento, por maioria, aos Recursos Extraordinários (REs) nºs 370.682 e 353.657, decidindo pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela defendente, esta não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei, até porque não tem efeito vinculante.

*for*

<sup>1</sup> “Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 6º).”

*for*

Processo n.º 13656.001013/2005-56  
Acórdão n.º 201-80.341

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	29, 08, 07
Silvio Siqueira Barbosa Mat.: SIAPE 91745	

CC02/C01
Fls. 728

Por todo o exposto, e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007.

  
WALBER JOSÉ DA SILVA

