



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

<b>Processo nº</b>	13839.003675/2007-84
<b>Recurso nº</b>	152.353 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-00.142 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	3 de junho de 2009
<b>Matéria</b>	IPI. AUTO DE INFRAÇÃO.
<b>Recorrente</b>	ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO-SP
<b>Recorrida</b>	DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP

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

Período de apuração: 10/10/2002 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VENCIMENTO ANTERIOR À CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. NULIDADE. INCABÍVEL.

O MPF é necessário para os procedimentos de fiscalização e de diligência com vista a colher informações, esclarecimentos, documentos e outros elementos de prova que já não estejam em poder da fiscalização, inexistindo vício de nulidade quando a mera lavratura e/ou ciência ao sujeito passivo do auto de infração ocorre fora do prazo de vigência do MPF.

AUTO DE INFRAÇÃO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DE OFÍCIO.

Estando perfeitamente delimitado o período a que se refere o mandado de segurança, a liminar concedida não elide o lançamento da multa de ofício em relação aos períodos de apuração do tributo não alcançados pela ação mandamental.

IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. CRÉDITOS ESTORNADOS.

Deve ser cancelado o lançamento fundamentado na glosa de créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos na proporção dos valores dos créditos comprovadamente estornados antes do início do procedimento fiscal.

DECISÃO IRRECORRÍVEL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. MULTA DE OFÍCIO. INCABÍVEL.

Na constituição de crédito tributário relativo ao IPI, é incabível a exigência da multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, quando comprovado que o sujeito passivo agira ou pagara o imposto em conformidade com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida anteriormente à ocorrência dos fatos geradores.



  
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF: I) por unanimidade de votos: a) em não conhecer do recurso na parte estranha do litígio, qual seja juros sobre a multa; e b) em rejeitar a preliminar de nulidade para excluir a multa a partir de 02/06; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência relativo aos créditos dos insumos isentos estornados e a multa de ofício a partir de 02/2006. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior e Leonardo Siade Manzan que excluíam também a parcela relativa aos períodos não submetidos ao Judiciário (10/2002 a 12/2003). Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Flávio de Sá Munhoz OAB/SP nº 131441.

  
NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Arno Jerke Júnior (Suplente) e , Robson José Bayerl (Suplente).

## Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo foram lavrados três autos de infração para formalizar a exigência tributária relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrente de fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2002 a dezembro de 2006, sendo que cada um dos lançamentos foi constituído de acordo com o período de apuração do tributo.

Assim, o primeiro auto de infração compreende os períodos de apuração decenciais, do segundo decêndio de outubro de 2002 até o terceiro decêndio de dezembro de 2003, o segundo, os períodos quinzenais, da primeira quinzena de janeiro até a segunda quinzena de setembro de 2004, e o terceiro, os períodos mensais, de outubro de 2004 até dezembro de 2006, inclusive.

De acordo com os Termos de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 625 a 627, 655 a 657 e 673 a 675, a contribuinte creditara-se do valor do IPI relativo às aquisições de insumos isentos do fornecedor Engepack Embalagens da Amazônia Ltda., da Zona Franca de Manaus (ZFM), lançando esses créditos no Livro Registro de Apuração do IPI (Raipi) no código “2.11/2.101”, que inclui outras aquisições tributadas de outros fornecedores.

Ainda em conformidade com os mencionados TVF, com o objetivo de ter assegurado o direito ao crédito do IPI referente às aquisições em questão, foram impetrados os Mandados de Segurança (MS) a seguir relacionados:

- a) 2001.61.05.006149-0, que alcança o período de 1º de julho de 2001 a 30 de junho de 2002, com liminar deferida e sentença favorável;
- b) 2003.61.05.015732-4, para o período de janeiro a setembro de 2004, com liminar indeferida; e
- c) 2005.61.05.014681-5, para o período de outubro de 2004 a dezembro de 2006, com liminares indeferidas.

As peças fiscais foram impugnadas e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP (DRJ/RPO) julgou procedente o lançamento, nos termos do voto condutor do Acórdão constante das fls. 888 a 906, do qual a contribuinte teve ciência em 19 de dezembro de 2007 e, em 17 de janeiro de 2008, interpôs o recurso das fls. 917 a 965 para alegar, em preliminar, a nulidade dos lançamentos, pois o prazo final do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que amparou o procedimento fiscal era 28 de agosto de 2007 e, apesar de constar como data de lavratura dos autos de infração o dia 24 de agosto de 2007, a contribuinte somente foi cientificada em 13 de setembro de 2007.

Portanto, entendeu a recorrente, o crédito tributário foi constituído fora do prazo estabelecido no MPF, ocasião em que a autoridade fiscal não mais detinha competência para a prática do ato e a assertiva do colegiado de piso de que o MPF não constitui elemento indispensável para conferir validade ao lançamento não procede, visto que instituído por ato editado pelo Secretário da Receita Federal, de observância obrigatória pela administração, como condição de procedibilidade para a atividade de fiscalização.

No mérito, a recorrente aduziu, em síntese, que:

I – o direito ao crédito de IPI, decorrente da aquisição de insumos em operações isentas, é matéria já pacificada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), cujo *leading case* foi o Recurso Extraordinário (RE) 212.484-2, devendo-se, pois, ser cancelada a exigência tributária, por força do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 04 de outubro de 1997;

II – o reconhecimento do direito em questão é condição imprescindível para dar validade à isenção conferida pelo artigo 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, conforme concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer nº 405, de 14 de março de 2003;

III – em face dos mandados de segurança ajuizados pela contribuinte perante a Justiça Federal em Campinas-SP, não se observa renúncia à instância administrativa, pois não há identidade absoluta entre o que está sendo pleiteado no âmbito judicial e o que se discute no

processo administrativo, uma vez que, na via judicial, pretendeu-se a suspensão da exigibilidade do crédito decorrente do aproveitamento do IPI incidente em operação de isenção, enquanto, nestes autos, discute-se a validade do lançamento, nos aspectos formais e materiais;

IV – não procede a exigência da multa capitulada no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, uma vez que a contribuinte procedeu de acordo com entendimento da última instância administrativa sobre a matéria, configurando-se a hipótese prevista no art. 486 do regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 4.544, de 2002, (artigo 459 do RIPI/98), cuja matriz legal é o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964;

V – relativamente aos períodos de apuração compreendidos entre outubro de 2002 e dezembro de 2003, há decisão judicial proferida nos autos do MS nº 2001.61.05.006149-0 que assegura à recorrente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, sendo assim, é incabível a aplicação da multa de ofício nesses períodos, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996;

VI – o MS acima mencionado é relativo às aquisições abrigadas pelo contrato de fornecimento C-Mao 1080/2001, que tinha prazo de validade de 1º de julho de 2001 a 30 de junho de 2002; contudo, esse contrato foi aditado para prorrogar seu prazo de vigência até 31 de dezembro de 2003, conforme fls. 313 e 314, tendo-se apresentado petição em juízo para informar o aditamento e a alteração do prazo de vigência (fl. 309);

VII – de agosto de 2004 a dezembro de 2006, a fiscalização não considerou os estornos de créditos relativos a insumos adquiridos e revendidos, sem sofrer qualquer tipo de industrialização no estabelecimento da recorrente e, por isso, deve ser realizada diligência para que se verifique a legitimidade dos estornos efetuados e proceda-se à apuração da base de cálculo do imposto, com consideração desses estornos; e

VIII – embora não conste do lançamento, na execução dos julgados, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem exigido o valor mantido na primeira instância com incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, afrontando-se o disposto no art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, visto que não se trata de lançamento de multa isolada, nos termos do art. 43 desta última lei.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do seu recurso para que seja cancelada integralmente a exigência fiscal.

Na sessão de 07 de agosto de 2008, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes resolveu converter o julgamento do recurso voluntário em diligência para que fosse informado, no caso de ter havido revenda de insumos isentos, se a recorrente procedeu ao estorno dos créditos referentes às aquisições desses insumos e se tais estornos foram considerados pela fiscalização, na apuração do valor dos créditos objeto das glosas.

O processo retornou ao então Segundo Conselho de Contribuintes com os relatórios fiscais constantes das fls. 1.013 a 1.014 e 1.019 a 1.021, dos quais a contribuinte teve ciência e apresentou a manifestação das fls. 1.026 a 1.028, por meio da qual expressou sua concordância com a conclusão fiscal de que teria havido revenda de insumos cujos estornos de créditos do IPI não haviam sido considerados por ocasião do lançamento nos períodos de

apuração quinzenal de agosto e setembro de 2004 e nos períodos de apuração mensal de outubro de 2004 a dezembro de 2006, conforme demonstrativo às fls. 1.020 e 1.021.

Em face disso, concluiu a fiscalização que o valor do IPI lançado nos autos de infração das fls. 660 a 670 e 679 a 692, deveria ser reduzido de R\$ 11.319.347,31 (onze milhões trezentos e dezenove mil trezentos e quarenta e sete reais e trinta e um centavos) para R\$ 11.078.719,91 (onze milhões setenta e oito mil setecentos e dezenove reais e noventa e um centavos) e de R\$ 55.728.507,85 (cinquenta e cinco milhões setecentos e vinte e oito mil quinhentos e sete reais e oitenta e cinco centavos) para R\$ 44.909.902,02 (quarenta e quatro milhões novecentos e nove mil novecentos e dois reais e dois centavos), respectivamente, conforme detalhado, por período de apuração, nas planilhas que foram anexadas às fls. 1.023 e 1.024.

É o relatório.

## Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e seu julgamento está inserto na esfera de competência do Segundo Conselho de Contribuintes. Assim, considerando o disposto no art. 2º da Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009, deve a peça recursal ser conhecida.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração, a recorrente argumentou que na data em que foi científica do auto de infração, ou seja, quando se aperfeiçoou o lançamento, o MPF que amparara a ação fiscal já estava expirado e, por isso, a autoridade fiscal não mais detinha competência para o feito.

Nesse aspecto, registre-se que, desde a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, o MPF é de emissão obrigatória para realização de procedimentos de fiscalização e de diligência e sua instituição pela administração tributária objetivou conferir segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, mediante garantia de adoção de critérios objetivos e impessoais para a ação fiscal e de atuação dos agentes fiscais em consonância com os termos autorizados no MPF.

Contudo, esse instrumento autorizador dos procedimentos de fiscalização ou de diligência não possui o condão de conferir competência ao agente fiscal para lavratura do auto de infração. Não se pode, pois, concluir que, com a expiração do prazo de validade do MPF, cessa a competência do agente fiscal. Com efeito, ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sem que esta tenha sido adimplida no prazo legal, é dever do agente fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, constituindo assim o crédito tributário, conforme prescrição do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Destarte, a autorização veiculada no MPF diz respeito à instauração de procedimento que visem à coleta de informações, esclarecimentos e provas capazes de respaldar a constituição do crédito tributário, observados os termos e limites expressos no próprio MPF. Assim sendo, uma vez munida das informações necessárias ao lançamento,

obtidas em conformidade com MPF válido e eficaz, o mero ato de formalizar a exigência tributária prescinde da emissão de novo MPF ou prorrogação do anterior.

Pode-se então concluir que o MPF é, sim, de emissão obrigatória quando a fiscalização necessitar obter informação, esclarecimento, dados, documentos e provas do contribuinte que já não tenha em seu poder. Contudo, uma vez de posse de todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário, a fiscalização poderá examiná-los e, se for o caso, lavrar o auto de infração, independentemente de ter ou não expirado o MPF que amparou o procedimento fiscal em que foram obtidos tais informações, esclarecimentos, documentos, etc.

Nessa linha de entendimento, note-se que o auto de infração lavrado em decorrência apenas de auditoria interna em DCTF, revisão de DI e outras atuações fiscais restritas ao exame de elementos que já se encontram em poder da administração tributária e de informações já fornecidas pelo contribuinte, em cumprimento à obrigação acessória legalmente instituída, não requer a emissão de MPF.

Observe-se ainda que, nos termos das normas administrativas instituidoras do MPF, a constituição do crédito tributário ou a apreensão de mercadorias, com efeito, é o possível resultado do procedimento fiscal instaurado mediante MPF. Vale dizer, o lançamento é ato praticado após os procedimentos de fiscalização e, portanto, sua validade, no aspecto da regularidade do MPF, deve ser examinada apenas até a finalização da ação fiscal relativa à coleta de informações, esclarecimentos, documentos e demais elementos de prova.

Por essas razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade argüida.

Relativamente ao mérito, primeiro, nos termos do relatório fiscal das fls. 1.020 a 1.021, deve ser cancelada parte da exigência tributária relativa aos períodos de apuração de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, tendo em vista que, ao efetuar a glosa dos créditos indevidos, a fiscalização não considerara os estornos de créditos efetuados pela contribuinte em virtude da venda de insumos adquiridos.

Assim, do valor total do IPI lançado, há de se excluir o valor de R\$ 240.627,40 (duzentos e quarenta mil seiscentos e vinte e sete reais e quarenta centavos) do auto de infração das fls. 660 a 670, e R\$ 10.818.605,83 (dez milhões oitocentos e dezoito mil seiscentos e cinco reais e oitenta e três centavos) do auto de infração das fls. 679 a 692, com observância das planilhas das fls. 1.023 e 1.024.

Quanto à parcela remanescente do crédito tributário lançado, cumpre observar que os MS nº 2003.61.05.015732-4 e nº 2005.61.05.014681-5, impetrados pela contribuinte objetivam o aproveitamento dos créditos do IPI relativos às aquisições de insumos isentos objeto de contrato de fornecimento, nos períodos de janeiro de 2004 a dezembro de 2005 e de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, respectivamente.

Destarte, quanto aos períodos acima referidos, entendo haver concomitância entre as vias judicial e administrativa, pois, a meu ver, a argüição recursal de que não há identidade absoluta entre o pleito da contribuinte na esfera judicial e sua pretensão nesta via administrativa carece de sustentação fática, pois da leitura das petições iniciais, às fls. 50 a 68 e 74 a 102, verifica-se que a matéria discutida na via judicial é o direito ao aproveitamento de créditos do IPI relativo à aquisição de insumos isentos desse tributo e outra não é a matéria

discutida nestes autos, conforme faz prova as peças produzidas pela fiscalização e as próprias peças impugnatória e recursal apresentadas pela contribuinte.

Todavia, cumpre observar que, considerando os períodos de apuração de que cuidam estes autos, não estariam alcançados pelas ações judiciais os períodos de apuração compreendidos entre 10 de outubro de 2002 a 31 de dezembro de 2003 e, portanto, há de se examinar as razões recursais relativas à supramencionada matéria para deslinde do litígio administrativo quanto a esse período, começando por refutar a argüição de que o MS 2001.61.05.006149-0 alcançaria os períodos de apuração compreendidos entre outubro de 2002 e dezembro de 2003.

Ora, tanto a petição inicial, cuja cópia anexou-se às fls. 13 a 28, quanto as decisões judiciais pertinentes ao referido MS, às fls. 29 a 45, são claras ao definir o período de 1º de julho de 2001 a 30 de junho de 2002 para os efeitos do **mandamus** e o argumento de que foi peticionado judicialmente o alargamento desse prazo não pode ser acolhido por não se ter nestes autos a necessária homologação judicial dessa petição. Ademais, na certidão de objeto e pé da referida ação judicial, às fls. 48 e 49, emitida em 05 de dezembro de 2006, não consta que o período de abrangência constante da inicial tenha sido aditado.

A recorrente invocou o art. 1º do Decreto nº 2.346, de 1997, para reclamar o reconhecimento do direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos em operações isentas, em face do entendimento do STF esposado no julgamento do RE nº 212.484-2.

Referido Decreto possui matriz legal no art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que veicula autorização para o Poder Executivo disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado constitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa abster-se de constituí-los, retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa ou, ainda, formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

À vista dessa autorização legal, foi editado e publicado o Decreto nº 2.346, de 1997, que, em seus arts. 1º e 4º, estabelece, **ipsis litteris**:

*Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a constitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada constitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo constitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua constitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

§ 3º 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 em caso concreto.

*Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26/03/1999)*

*Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26/03/1999)*

(...)

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, 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:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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.*

*(grifou-se)*

A situação em exame não se amolda ao texto do decreto em tela, pois, no julgamento do RE nº 212.848, não houve declaração de inconstitucionalidade de nenhuma lei. O que se verifica é a expressão de entendimento do STF sobre a questão dos créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos, conforme trecho do voto do Ministro Nelson Jobim, nos seguintes termos: “*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.*”

Ora, o que se examinou, com efeito, foram as condutas procedimentais dos contribuintes do IPI para concluir que não seria inconstitucional o crédito do valor do tributo na aquisição de insumos sob o regime de isenção. Portanto, o que se tem é a interpretação de normas infraconstitucionais, em face da Constituição Federal, mas, nesse contexto, não se pode concluir que houve a declaração de inconstitucionalidade da lei.

Assim, embora já tenha proferido voto no sentido de aplicar o entendimento do STF, ao examinar essa questão, após debates na então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, conclui que a situação não se enquadra nas disposições do Decreto nº 2.346, de 1997, tampouco está-se diante de hipótese prevista no art. 49, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Sobre o entendimento da PGFN consubstanciado no Parecer nº 405, de 2003, cumpre lembrar que a ele não está vinculado este colegiado. Todavia, sobre a questão de créditos do IPI relativos à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem isentos, transcrevo voto da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, proferido no julgamento do recurso nº 129.820, julgado na sessão de 07 de julho de 2005:

(...) .

*A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:*

*Métodos de Tributação não-cumulativa*

*- Método do Valor Agregado*

*Método da subtração ou “base contra base”: subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um “valor adicionado” sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.*

*Método da adição ou “método do valor acrescido”: somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.*

*– Método do crédito de imposto ou “imposto contra imposto”: confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.*

*Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou “imposto contra imposto”, senão vejamos.*

*O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:*

*Constituição Federal*

*"Art. 153(...)*

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

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

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

*CTN*

*"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." (grifamos).*

*A leitura dos dispositivos supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.*

*Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo ... "dispondo a lei" ... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao resarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.*

*Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

*Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e*

*as outras repercuções daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.*

*Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!*

#### *Análise do método adotado pelo constituinte*

*Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do “crédito do imposto” ou “imposto contra imposto” e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:*

*-os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão “Valor Adicionado” (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios (“cota-partes”). Utilizando a expressão “valor adicionado nas operações”, nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;*

*-o método do “crédito do imposto” possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação;*

*-o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e*

*-o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?*

*Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:*

*"à Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da 'não-cumulatividade'. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade incontestável, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da 'intangibilidade da ordem constitucional'. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a 'não-cumulatividade', quais sejam, 'imposto sobre imposto', 'base sobre base' e a 'teoria do valor acrescido' (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério 'imposto sobre imposto' sob a forma de lançamento a crédito pelas 'entradas' e a débito pelas 'saídas'. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vénia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a 'teoria do valor acrescido', segundo a qual deve ser tributado o 'valor acrescido'. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:*

*'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.' (...)"*

*Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o "valor agregado", ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide "sobre" o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente europeia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.*

*Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI (“método do crédito do imposto”), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).*

*Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estaria, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.*

(...)

Resta para exame a razão recursal concernente à imposição da multa prevista no art. 80, inc. I, da Lei nº 4.502, de 1964, em face do disposto no art. 486 do Decreto nº 4.544, de 2002, que prescreve:

*Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:*

*I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, modelo 6, e comunicar ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 469, 470, 472, parágrafo único, inciso I, 490 e 513 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e*

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

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

(...)

*(grifou-se)*

A recorrente indicou os acórdãos nº CSRF/02-02.154 e nº CSRF/02-02.364, que veiculariam entendimento conforme com os procedimentos por ela dotados em relação aos créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos.

Com efeito, em consulta ao sítio dos Conselhos de Contribuintes, constata-se que, nos termos dos referidos acórdãos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) negou



provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional e manteve a aplicação do entendimento do STF de que seria legítimo o contribuinte do IPI creditar-se do valor desse imposto nas aquisições de insumo sob o regime de isenção.

Deve-se observar, contudo, que essas decisões da CSRF foram proferidas em 23 de janeiro de 2006 e em 24 de julho de 2006. Portanto, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2002 até janeiro de 2006, inclusive, não se pode dizer que a contribuinte agira ou pagara o imposto na forma do art. 486, inc. II, alínea “a”, do Decreto nº 4.544, de 2002, visto que não logrou comprovar a existência de decisão irrecorrível de última instância administrativa proferida anteriormente ao seu procedimento para lhe dar abrigo no precitado dispositivo legal.

Destarte, nessa matéria, acolho parcialmente a alegação recursal para cancelar a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do IPI lançado referente aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 2006.

Registre-se, por fim, que a matéria recursal concernente à incidência de juros sobre a multa de ofício não será aqui examinada, pois, como salientou a própria recorrente, isso não foi objeto do lançamento, não se inserindo, pois na esfera desse litígio e não cabe a este colegiado julgar possível ocorrência procedural na ocasião da execução desse julgado.

Com as considerações acima expendidas, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento argüida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento dos valores de R\$ 240.627,40 (duzentos e quarenta mil seiscentos e vinte e sete reais e quarenta centavos) do auto de infração das fls. 660 a 670, e R\$ 10.818.605,83 (dez milhões oitocentos e dezoito mil seiscentos e cinco reais e oitenta e três centavos) do auto de infração das fls. 679 a 692, distribuídos nos períodos de apuração, conforme detalhado nas planilhas das fls. 1.023 e 1.024, e cancelar a multa de ofício aplicada em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 2006.

Sala das Sessões, em 3 de junho de 2009

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA