



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

Processo nº : 10314.006098/99-04
Recurso nº : 125.550
Acórdão nº : 301-32.921
Sessão de : 20 de junho de 2006
Recorrente : DENVER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO. DRAWBACK. A saída de produto importado beneficiado pelo Regime de Drawback para o mercado desencadeia a aplicação simultânea de duas normas jurídicas de incidência do IPI. O recolhimento conjunto das obrigações decorrentes dessas incidências é possível desde que haja o pagamento dos acréscimos legais decorrentes do inadimplemento do regime especial, em respeito ao princípio da não-cumulatividade.
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente


ATALINA RODRIGUES ALVES
Relatora

Formalizado em: 13 JUL 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Valmar Fonsêca de Menezes, Susy Gomes Hoffmann, Irene Souza da Trindade Torres e Carlos Henrique Klaser Filho. Esteve presente o advogado Dr. Wilson Basso OAB/SP nº 145.532.

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

RELATÓRIO

Por bem transcrever os fatos ocorridos até o julgamento de primeira instância adoto o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo, a seguir:

“A empresa acima qualificada procedeu a uma série de importações solicitando o regime aduaneiro de Drawback Suspensão, no período de 23/05/1996 até 01/07/1998.

A comunicação e comprovação da ocorrência das respectivas exportações, no entanto, não foi realizada perante o órgão competente, conforme dispõe a legislação.

Em 15/01/1999, a interessada alega que, de forma espontânea, procedeu a solicitação do parcelamento do IPI, PIS e COFINS resultantes da saída das mercadorias de seu estabelecimento, à medida em que as mesmas foram consideradas destinadas ao consumo no mercado nacional. O processo de solicitação de parcelamento levou o número 13894.000018/99-40.

Posteriormente, a fiscalização da Receita Federal em Paranaguá providenciou a lavratura do auto de infração (processo 10907.001351/98-83), cobrando da interessada o valor referente ao IPI, PIS e COFINS devidos pela saída das mercadorias de seu estabelecimento.

A interessada informa que se defendeu administrativamente, alegando ter efetuado o pagamento mediante Denúncia Espontânea e que tal processo encontra-se atualmente no Egrégio 2º Conselho de Contribuintes, para apreciação em segunda instância.

Conforme folhas 58 a 72, nota-se que a interessada procedeu, em 18/02/1999, à solicitação de parcelamento do II e do IPI devidos na importação destas mesmas mercadorias consideradas como internalizadas no mercado nacional.

No entanto, com relação ao IPI, a fiscalização detectou que a interessada havia solicitado apenas o recolhimento de parte do IPI devido na ocasião do despacho aduaneiro.

Foi então lavrado auto de infração a fim de cobrar a parcela do IPI não recolhido na ocasião do desembaraço, seus juros de mora e a multa do artigo 45 da Lei 9.430/96.

Em sua impugnação, às folhas 80 a 93, a interessada alega, em suma, que:

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

- 1) no tocante aos mesmos atos concessórios de Drawback, houve autuação em Paranaguá quanto ao IPI devido nas saídas das mercadorias, e agora, na autuação aqui em exame, a exigência do IPI relativo às entradas das matérias primas;
- 2) tomou em consideração que, já tendo antes, apurado e efetuado o parcelamento do IPI devido nas saídas das mercadorias industrializadas, o valor desse tributo, no tocante às entradas das respectivas matérias-primas importadas, estava automaticamente satisfeito;
- 3) portanto, no segundo parcelamento, tratou de incluir, apenas, os acessórios de multa e juros, sobre o valor do IPI devido nas entradas;
- 4) a Receita Federal considerou os valores informados no formulário de Discriminação do Débito a Pagar – DIPAR, como originários, e sujeitos, portanto, à imposição de multa e juros, o que resultou no aumento do valor total de R\$ 864.594,58 para R\$ 1.428.143,39;
- 5) o IPI, a exemplo do ICMS, é, nos termos do artigo 150, § 3º, II, da Constituição Federal, um tributo não cumulativo. De tal forma, deve-se compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- 6) cita os entendimentos do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que consideram cobrança em duplicata casos similares ocorridos no campo de incidência do ICMS.”

Acresça-se, ainda, o seguinte:

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPOII, por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente, por meio do Acórdão nº 0361, de 07/03/2002, (fls. 131/136), cuja fundamentação base encontra-se consubstanciada na sua ementa, verbis:

“Ementa: IPI. O IPI vinculado à importação é devido independentemente do recolhimento do IPI relativo à saída das mercadorias.

Lançamento Procedente.”

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 143/150, no qual reitera os argumentos de defesa expendidos na impugnação.

É o relatório.

Processo n° : 10314.006098/99-04
Acórdão n° : 301-32.921

VOTO

Conselheira Atalina Rodrigues Alves, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade; dele, pois, tomo conhecimento.

Consta do Termo de Constatação de Irregularidades, à fl. 55, que a contribuinte deixou de recolher o IPI vinculado à importação relativo a matérias primas constantes de processo de DRAWBACK, cujos produtos finais de sua fabricação não tiveram sua exportação comprovada.

O primeiro ponto de relevo que se apresenta é o fato de a contribuinte estar sob regime especial de Drawback, e, portanto, suspensos os tributos devidos na importação. As normas que regem o Drawback prevêem duas formas distintas de resolução do regime especial: pela exportação compromissada ou pela venda no mercado interno com o pagamento dos tributos devidos na importação, no prazo de até 30 (trinta) dias do internamento.

O segundo ponto que se avizinha é o fato de a recorrente ter parcelado o IPI devido na saída, sendo que quando de sua apuração, não levou em conta (por óbvio) o crédito relativo à entrada. O pagamento da totalidade foi reconhecido nos autos do processo administrativo fiscal n.º 10907.001351/98-83, conforme constou do Acórdão n.º 201-73595, de 23/02/2000. Após ter recebido esse auto de infração a Recorrente percebendo que o Drawback fora inadimplido, parcelou os juros e a multa relativos ao IPI suspenso (Processo n.º 10875.000308/99-97).

O cerne da questão neste processo, é analisar se os valores devidos a título de IPI relativo às importações das matérias primas foram totalmente parcelados ou não.

Entendeu a contribuinte que já tendo antes, apurado e efetuado o parcelamento do IPI devido nas saídas das mercadorias industrializadas, o valor desse tributo, no tocante às entradas das respectivas matérias-primas importadas, estaria automaticamente satisfeito, razão pela qual, ao efetuar o parcelamento do IPI devido nas entradas das matérias primas, tratou de incluir, apenas, os acessórios de multa e juros, sobre o valor do IPI devido nas entradas.

Em suma, a contribuinte sustenta que o parcelamento do débito do IPI devido nas saídas, apurado sobre o valor total das mercadorias englobou, automaticamente, o IPI incidente sobre as entradas das matérias primas importadas e que ao desprezar esse fato a autuação exige tributo já parcelado e fere o princípio da não cumulatividade.

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

Conforme devidamente esclarecido na decisão recorrida, não obstante ser o IPI um imposto não-cumulativo, devendo ser compensado o valor devido em uma operação com o montante cobrado nas anteriores, conforme previsto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, tal compensação deve observar determinadas disposições legais, dentre as quais, a que define o fato gerador da obrigação tributária aqui analisado. O IPI, em questão, tem seu fato gerador no desembaraço aduaneiro das mercadorias, nos termos do artigo 46 do CTN:

“Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;”

Assim, por disposição expressa de lei, o IPI vinculado à importação é devido por ocasião do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas e deve, obrigatoriamente, ser recolhido.

Ocorre que, o presente caso contém um elemento adicional que alterou a incidência das normas jurídicas na importação, uma vez que foi ela efetivada sob o regime de DRAWBACK. A partir do momento em que não foram comprovadas as exportações, consideram-se como internalizadas no País as mercadorias importadas, materializando-se o fato gerador previsto em lei, e, em consequência, devendo ser recolhidos os tributos outrora suspensos.

O art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, dispõe:

“Art. 319. Na hipótese de se vencer o prazo de suspensão previsto na alínea “d” do artigo 317 sem se efetivar a exportação, o beneficiário deverá liquidar o débito correspondente em 30 (trinta) dias.”

Pois bem, o DRAWBACK inadimplido pode ser verificado pelo vencimento do prazo ou pela remessa dos produtos para o mercado interno, devendo o cessionário efetuar o pagamento dos impostos suspensos no prazo de 30 dias da ocorrência desse “novo fato gerador”, ou seja, com a saída dos produtos para o mercado interno.

Diante disso percebe-se que dois momentos jurídicos ocorreram simultaneamente, ou seja, tanto o IPI importação, como o IPI da saída, ocorreram com a saída dos produtos do estabelecimento industrial para o mercado interno.

O princípio da não-cumulatividade do IPI, cuja aplicação é obrigatória e vinculada por conta do comando constitucional (art. 153, § 3º, II) indica que o IPI *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

Imaginemos situação em que um contribuinte tivesse importado matérias-primas sem o regime especial de Drawback. Quando da importação o IPI devido no despacho aduaneiro seria (por exemplo) R\$ 1.000,00. Após a industrialização, a contribuinte dá saída do produto industrializado sendo devido o IPI de R\$ 5.000,00. Como já recolhera R\$ 1.000,00, o saldo a recolher seria R\$ 4.000,00.

Pois bem, no caso em tela a Recorrente não recolheu o IPI na importação, pois suspensa pelo regime Drawback. Quando da saída do produto recolheu o IPI da Importação mais o IPI da saída, que influenciado pela incidência da norma da não-cumulatividade resultou o recolhimento de R\$ 5.000,00.

Digo influenciado pela norma da não-cumulatividade, pois sua incidência deve ocorrer havendo ou não “montante cobrado nas fases anteriores. Como não ocorre a cobrança, pois postergada para o momento da remessa para o mercado interno (já que não exportado), a Recorrente recolheu o IPI de forma integral. E mais, se entendermos devidos multa e juros pelo inadimplemento do regime de drawback, como é o correto, verifica-se que a Recorrente realizou o pagamento por meio do segundo parcelamento.

Da não-cumulatividade

A doutrina já pôde demonstrar a saciedade que, “a norma da não-cumulatividade é um princípio que perpassa a outorga da competência tributária ao Estado e a impregna de forma que deve ser atendida desde a edição da norma matriz de incidência, sua interpretação, aplicação, até a exigibilidade do tributo”.

O *princípio* da não-cumulatividade, batizado assim pela doutrina, é a norma constitucional que dispõe que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Algumas normas, em especial constitucionais, são alçadas ao grau de princípios por seu conteúdo normativo genérico, por seu alto grau de *abstração*, *fundamentalidade*, indeterminabilidade, *proximidade com a idéia de direito e normogênica*. Por outro lado, os princípios podem ser classificados segundo a graduação que apresentam em relação às características acima, ocupando as estruturas fundamentais do direito quanto mais acentuadas forem as características que os distanciam das regras e, conseqüentemente dos fatos “*in concreto*”.

Isto é, essas características exprimem atributos valorativos de maior ou menor grau de abstração, maior ou menor grau de fundamentalidade, e assim por diante, de modo que podemos classificar as normas que apresentam graus mais elevados em posições cada vez mais genéricas e, portanto, fundamentais dentro do sistema de direito positivo.

UNU 09

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

Uma classificação possível, em relação aos princípios e regras constitucionais, sugerida por Canotilho¹, refere-se à importância que uma norma (densidade) ocupa no contexto da Constituição, formando um sistema hierárquico interno constitucional de regras e princípios. Explica que as articulações entre as normas constitucionais formam um “sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais, que por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais concretizadores.” Tal estrutura revela que algumas normas apresentam-se mais densas ou relevantes que outras, ou que algumas normas são mais principiológicas que outras. Algumas revelam maior importância que outras dentro da estrutura do ordenamento constitucional.

Há, portanto, uma escala hierárquica de princípios e regras cujo ápice é ocupado por princípios estruturantes, seguidos pelos princípios constitucionais gerais, e em seqüência, os princípios constitucionais especiais e as regras constitucionais.

Nessa classificação, é que os princípios-garantia ocupam papel de destaque, uma vez que explicitam norma que (direta ou indireta) impede ou limita o exercício de ação tendente a amesquinhar ou reduzir o valor visado pelo princípio.

Esse caráter de concretização, que não se encontra em outros princípios jurídicos mais genéricos, fundamentais e abstratos, concede ao princípio-garantia, por vezes, as feições de regra constitucional, dada sua proximidade com o objeto ou conduta nele prescrita. É identificado como princípio mediador para dar consecução dos princípios jurídicos gerais.

Essa função determinante no sistema de normas (garantia para os cidadãos) está presente de forma marcante na não-cumulatividade, vez que prestigia valores como a propriedade (o não confisco), para evitar a tributação “em cascata”, tão danosa para o desenvolvimento econômico².

A norma da não-cumulatividade vista a partir da perspectiva classificatória valorativa dos princípios, exposta por J. J. Gomes Canotilho, apresenta-se com um princípio especial destinado a zelar por valores importantes para os membros da sociedade e para seu desenvolvimento econômico.

Ao vedar a cumulatividade no ICMS a norma constitucional cria uma garantia de que os valores devidos, durante o desenvolvimento da cadeia

¹ Direito Constitucional, 5ª ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991 e Direito Constitucional e Teoria... p. 1137-1139.

² José Eduardo Soares de Melo ao tratar dos *Fundamentos da não-cumulatividade no ICMS* (in, Revista Dialética de Direito Tributário nº 55, ICMS – o Direito a Crédito, o momento de sua Apropriação e o “Montante Cobrado”.p. 91-8) salienta que “a não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços das mercadorias e serviços, uma vez que restariam divorciados da realidade, da produção, da comercialização, encarecendo o processo produtivo, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos e também tendo em vista toda a carga tributária.”

Canotilho

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

produtiva do *produto industrializado*, serão sempre considerados quando verificado o encargo tributário final acrescido ao valor da mercadoria.

Isso quer dizer que, se de um lado a não-cumulatividade antecipa os tributos que seriam devidos na venda final da mercadoria, de outro, há a “promessa” de que não haverá durante a cadeia uma cobrança cumulativa da mercadoria. É de lembrar-se que essa “promessa” é um *limite objetivo*³ cominado por uma norma constitucional com perfil de princípio-garantia do contribuinte.

A partir da teoria exposta por J. J. Gomes Canotilho, podemos verificar que o princípio da não-cumulatividade não se encontra no nível de princípios estruturantes, em que se situam o princípio republicano⁴, o princípio do Estado de Direito e o princípio democrático, dentre outros princípios fundantes do Estado. Encontra-se no nível de princípio especial, como condutor dos princípios do direito à propriedade, do não confisco, da proibição do excesso e princípio do limite ao poder de tributar.

É, portanto, uma garantia posta em favor do contribuinte em face do “poder” do Estado.

Tal norma diz respeito à própria sistemática do tributo, à relação jurídica em espécie, à compensação e a toda a ordem de normas relativas ao exercício da competência tributária que é outorgada pela Constituição, de tal sorte que norteará o exercício dessa competência, com o fim de delimitar o conteúdo semântico das normas que regem a exigibilidade dos tributos impondo-lhes, sempre, a necessidade de que o mecanismo atenda à compensação do que fora devido nas operações anteriores (princípio-garantia)⁵.

Certo, também, que, quando da aplicação das normas editadas pelos entes tributantes constitucionais, os agentes devem ter em pauta que a relação jurídica tributária, relativa aos tributos acometidos pela norma da não-cumulatividade, não se estabelece, simplesmente, pela ocorrência de uma das hipóteses de incidência tributária, uma vez que o critério quantitativo de tal relação dependerá do valor devido nas operações anteriores.

Qualitativamente, para alguns respeitáveis representantes da doutrina nacional, a não-cumulatividade limita-se à regra de conduta, método de arrecadação⁶, limite objetivo de tributação⁷, ou ainda, que estaria numa posição

³ Paulo de Barros Carvalho. Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 55, pp. 142-66.

⁴ Vide Roque Antonio Carrazza, Princípio Republicano e Tributação, in Curso de Direito Constitucional Tributário p. 44 seg.

⁵ J.J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria ...*, op. cit., p. 1130

⁶ Ives Gandra da Silva Martins, O princípio da não-cumulatividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 33. São Paulo: Dialética, 1998, p. 50-59.

⁷ Paulo de Barros Carvalho. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 33. São Paulo: Dialética, 1998, p. 142-166.

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

constitucional por efeito da “constitucionalização das normas”⁸. Deve-se ressaltar que a não-cumulatividade, sob a perspectiva de limite objetivo, regra constitucional e norma de estrutura, deve ocorrer por sua inegável influência nos limites ao poder de tributar, por afetar, diretamente, a competência tributária da União no que se refere à tributação pelo IPI.

A não-cumulatividade não tem um caráter simplista, pois como norma constitucional é uma garantia para o contribuinte, de que o Estado, apesar de poder antecipar a tributação incidente sobre as mercadorias para cada fase da cadeia, não exacerbará a tributação de forma cumulativa, e não desconsiderará aquilo que fora cobrado/devido anteriormente em relação ao que é devido em cada fase.

A norma da não-cumulatividade contém caráter assecuratório de que o tributo será, ao final, correspondente à fração determinada para (correspondente à alíquota que será aplicada na) a última fase da cadeia, como se tivesse incidido uma, e apenas uma, vez na última fase da cadeia, ainda que a cobrança tenha sido antecipada de forma dividida pelas fases da cadeia produtiva.

Isto é, como princípio, a não-cumulatividade é norma que participa como vetor ou alicerce da tributação pelo IPI, garantindo o contribuinte contra o excesso da tributação.

Não resta dúvida que há uma questão formal não atendida pela Recorrente, contudo, dada a manifesta boa-fé e a denúncia espontânea já reconhecida (conforme decisão dada nos autos do PAF n.º 10907.001351/98-83), tal questão não pode exceder à verdade material, qual seja, que o imposto cobrado pela Fazenda e pago pelo contribuinte foi o resultado da aplicação norma de incidência do IPI (a aplicação da alíquota sobre o valor do produto) quando de sua saída do estabelecimento industrial, de forma a respeitar o princípio da não-cumulatividade e a capacidade contributiva, que se esperava.

O resultado dos procedimentos efetivados pela Recorrente demonstram que o valor parcelado atende a tais princípios:

- A Recorrente realizou importações sob o regime de Drawback cujo valor do IPI suspenso foi de R\$ 1.343.213,48;

⁸ Classificamos como “constitucionalização das normas” o fenômeno, frequentemente vivenciado no País, pelo qual se faz inserir no corpo do Carta Magna norma que, tecnicamente, por seu conteúdo formal e material, poderia (ou deveria) ocupar hierarquia inferior. Tal necessidade tem sido demonstrada por forças sociais e políticas que passam a crer que somente uma regra constitucional exerce uma eficácia social ou um caráter vinculante da norma. Tal fenômeno não se confunde com as Emendas Constitucionais erigidas com o fim de propiciar a manutenção de interesses políticos ou adequar a Carta Magna a vontades de ocasião das forças políticas dominantes, a exemplo da intitulada “Constituição Semântica”, classificação desenvolvida por Karl Loewenstein (“Teoría de la Constitución”, Editorial Ariel S.A., Barcelona.), para designar a constituição que é formalizada tão somente para atender à situação do poder político existente, em benefício exclusivo dos detentores de fato desse poder, como forma de estabilizar e eternizar a manutenção desse em detrimento da comunidade.

Processo nº : 10314.006098/99-04
Acórdão nº : 301-32.921

- Após a industrialização vendeu os produtos para o mercado interno cujas saídas totalizaram o IPI de R\$ 1.940.512,13;
- Se houvesse recolhido o IPI na Importação o valor de IPI devido nas saídas pela aplicação do princípio da não-cumulatividade seria R\$ 597.198,64;
- Como não houve o recolhimento da importação que ficou suspenso até a remessa dos produtos para o mercado interno, a Recorrente promoveu o parcelamento do valor integral de R\$ 1.940.512,13.

Desta forma, com a saída dos produtos para o mercado interno (ocorrendo simultaneamente a incidência das duas normas jurídicas tributárias – uma que exige o recolhimento do IPI da importação pelo descumprimento do Drawback e outra que exige o recolhimento do IPI) o valor total a ser recolhido pela Recorrente nessa fase da cadeia não pode gerar um valor superior a R\$ 1.940.512,13, em face do princípio da não-cumulatividade.

Constata-se que houve dois parcelamentos: um relativo ao valor do IPI devido na saída dos produtos para o mercado interno, no qual a contribuinte realizou o cálculo do IPI devido sem considerar qualquer crédito da entrada (15/01/1999), e, outro, relativo à multa de mora e juros, calculados sobre o IPI devido na importação, contados entre a data do despacho aduaneiro e a data do parcelamento (18/02/1999).

Com isso, a recorrente recolheu integralmente o IPI devido na fase da cadeia produtiva em que participou. Isso porque, com a prorrogação da obrigação do IPI devido na importação por conta do regime especial de Drawback, esse imposto passou a ser devido no momento da saída desses produtos para o mercado interno.

O fato de a interessada ter recolhido o IPI, em sua totalidade, por ocasião da saída das mercadorias do estabelecimento comercial cumpre os desígnios do princípio da não-cumulatividade dada a circunstância de terem ocorrido os dois fatos geradores no mesmo momento. Considerando que a Recorrente adimpliu a multa e os juros devidos pelo descumprimento do drawback não resta à Fazenda crédito tributário a ser cobrado.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2006


ATALINA RODRIGUES ALVES – Relatora