



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10380.900130/2006-74
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.541 – 3ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2019
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrentes PAQUETA CALÇADOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. A receita originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. MOLDES E MATRIZES PARA FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os moldes e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Demes Brito.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Demes Brito – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 3102-002.136, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que:

- Por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de exclusão das receitas provenientes da revenda de insumos no cálculo da Receita Operacional Bruta no período de 26 a 31 de março do ano de 2003 e para reconhecer o direito à inclusão da receita decorrente do valor da variação cambial ocorrida até a data do embarque das mercadorias;
- Pelo voto de qualidade, negar provimento ao direito de crédito em relação aos moldes e matrizes;
- Por maioria, reconhecer o direito de crédito em relação às navalhas utilizadas no processo produtivo.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS. INCLUSÃO. LEGISLAÇÃO INFRALEGAL. APLICAÇÃO.

Com a edição da Instrução Normativa 315/03, a partir de 26 março de 2003, o cálculo do Crédito Presumido do IPI pelo critério alternativo instituído

pela Lei 10.276/01 deixou de considerar o valor correspondente à venda de produtos não industrializados no cálculo da Receita Operacional Bruta.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. CONCEITO DE INSUMO. LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. APLICAÇÃO.

Na apuração do crédito presumido do IPI como ressarcimento das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins instituído pela Lei 9.363/96 utilizar-se-á a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados na definição do conceito de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96 e 10.276/01. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO.

Deve ser incluído no valor da Receita de Exportação a variação cambial havida entre a data da emissão da nota fiscal de venda e o embarque da mercadoria exportada.

PRODUTO INTERMEDIÁRIO. NAVALHAS CONSUMIDAS NO PROCESSO PRODUTO. CABIMENTO.

As navalhas utilizadas no processo produtivo da indústria calçadista, atendem adequadamente ao conceito de produto intermediário, em sentido lato, para fim de apropriação do crédito presumido do IPI, uma vez que são consumidas durante o processo de produção, em decorrência de ação direta sobre o produto em fabricação, ou deste sobre elas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

RECURSO VOLUNTÁRIO. CORREÇÃO DO VALOR RECONHECIDO. TAXA SELIC. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Preclui o direito do contribuinte de discutir assunto não contestado desde a manifestação de inconformidade. ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão na parte que deu provimento ao contribuinte para considerar como receita de exportação a diferença relativa ao câmbio entre a data da emissão da nota fiscal e a data do efetivo embarque, trazendo, entre outros, que:

- O ordenamento jurídico pátrio não prevê a possibilidade de inclusão da variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal de exportação e a data do efetivo embarque de produtos na receita de exportação para fins de cálculo de crédito presumido de IPI;
- O *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que a apuração do montante da receita de exportação, para fins de cálculo do incentivo fiscal em comento, deve se efetuar nos termos das normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;
- As variações cambiais, consoante a legislação de regência, têm natureza de receita financeira, o que impede a inclusão dos respectivos valores no cálculo da receita de exportação.

Em Despacho às fls. 420 a 421, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o acórdão de recurso voluntário na parte que negou provimento ao direito ao crédito sobre moldes e matrizes de calçados, trazendo, entre outros, que:

- Só podem ser usados, pois para o lote da encomenda;
- Não há serventia posterior, pois fica impedido de utilizar ditas fôrmas e moldes na fabricação de qualquer outra quantidade do mesmo modelo para terceiros;
- O encomendante, pois, é o dono do desenho, com proteção legal, nos termos da legislação sobre desenhos industriais;
- Sendo então considerados os custos e sendo tais materiais como insumos consumidos no processo fabril, os custos dos mesmos são incorporados ao produto final, devendo então serem considerados para fins de compensação.

Contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, requerendo que seja mantida a decisão recorrida.

Contrarrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo que seja improvido o recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com os exames de admissibilidade contida em Despachos.

Ora, em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pelo confronto das ementas dos acórdãos recorrido e os indicados como paradigma, o acórdão recorrido decidiu por considerar as receitas decorrentes de variação cambial no cálculo das receitas de exportação e, conseqüentemente do crédito presumido; enquanto, os paradigmas chegaram à conclusão diametralmente oposta.

E, em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados, verifica-se que no acórdão recorrido tal direito foi negado, em virtude de o colegiado ter entendido que os referidos bens não se enquadravam no art. 147 do RIPI/1998, uma vez que não sofreram desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados. E, no acórdão indicado como paradigma, em situação fática semelhante à versada neste caso concreto, constata-se que o colegiado reconheceu o direito ao crédito presumido de IPI em relação à aquisição de formas, matrizes e navalhas, empregados na fabricação de calçados, por ter entendido que tais bens se enquadravam no art. 164 do RIPI/2002, uma vez que se desgastaram após a produção dos modelos a que se destinavam e não puderam mais ser utilizados na produção de outros calçados.

Sendo assim, é de se conhecer os Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a matéria trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional – qual seja, se as variações cambiais compõem ou não a receita de exportação para efeito de apuração do crédito presumido de IPI.

Em relação à essa discussão, sem maiores delongas, vê-se que essa turma já apreciou essa matéria – o que me adianto por negar provimento ao recurso da Fazenda.

Refletimos nosso direcionamento no acórdão 9303-006.963 do ilustre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Eis a ementa consignada na parte que interessa:

“[...]

CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. A receita originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.[...]”

Para melhor elucidar o entendimento, transcrevo parte do voto do nobre conselheiro:

“[...]

Ainda que não seja precisamente o que se discute nos autos, vale reproduzir a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos RE 627.815/PR, na sistemática de repercussão geral, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.

Transcrevo a ementa do acórdão, relatado pela Ministra Rosa Weber.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC.” O art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, dispõe que, para os efeitos desta lei, a apuração do montante da receita operacional bruta e da receita de exportação será efetuada nos termos das normas que regem a incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

A decisão deve ser reproduzida, em relação aos seguintes entendimentos: i) O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira, consubstanciando etapa do processo de exportação de bens e serviços; ii) Variações cambiais ativas são receitas decorrentes de exportação.

Em decorrência, as variações cambiais vinculadas às operações de exportação que foram consideradas na apuração do crédito presumido de IPI neste processo devem ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração.

Assim, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no que tange a esta matéria.”

Frisem-se ainda os acórdãos 9303-006.388, 9303-006.681, 9303-006.678, 9303-006.680, 9303-005.174. Um de minha relatoria e outros emitidos pelos nobres conselheiros Demes Brito e Charles Mayer de Castro Souza.

Considerando o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, tem-se que ressurgiu com a seguinte discussão – se há ou não o direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

Para melhor elucidar o direcionamento de meu entendimento, importante recordar:

- A empresa produz calçados sob encomenda do cliente estrangeiro, confirmado através de fotos constantes dos autos;
- Para tanto, há contato com o cliente externo que encomenda a quantidade determinada e os modelos definidos de calçados e seus respectivos tamanhos;
- Em seguida, se providencia a compra de fôrmas e moldes para a fabricação dos calçados, sendo considerados os usos e costumes locais do cliente que solicitou a encomenda e inclusive a época do ano;

- Sendo necessário encomendar a fabricação de moldes e formas específicos e não-disponíveis momentaneamente no mercado interno o que aumenta ainda mais os custos;
- Não há como se reaproveitar os moldes e formas para outros tipos de calçados onde os materiais utilizados no calçado “A” não podem ser utilizados no calçado “B”, podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista.

Ventiladas tais considerações, importante lembrar o art. 164, inciso I do Decreto 4.544/02, vigente à época, *verbis* (Destaques meus):

“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 integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Depreendendo-se da leitura dos autos, entendo que os moldes e matrizes utilizadas no processo produtivo se desgastam após a produção dos modelos que se destinam, assim como se tornam obsoletas ao ponto de não poderem ser utilizadas para a produção de outros calçados, devendo ser utilizadas somente para o lote de encomenda contratada. O que, por conseguinte é de se reconhecer o crédito presumido de IPI.

Vê-se que a própria DRJ, recentemente, vem se direcionando nesse sentido - acórdão DRJ/POR 70193/2017:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

TENDO COMPROVADO TRATAR-SE DE INSUMOS. RECONHECEMOS OS RESPECTIVOS CRÉDITOS.

Comprovando-se por força da IN/SRF 104/1987, tratar-se de insumos, produtos intermediários, reconhece-se os respectivos

créditos relativos à aquisição de matrizes, facas e moldes para a indústria calçadista.”

Portanto, devem ser considerados como insumos, ensejadores do crédito presumido do IPI as formas e matrizes no processo produtivo dos referidos produtos.

Ademais, é de se trazer que o Parecer Normativo CST 65/79, reconheceu que a expressão “consumidos”, deve ser interpretado em sentido amplo abrangendo o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida” donde fazem jus ao crédito, “as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas independentemente de suas qualificações tecnológicas”, se enquadrem no conceito de “produtos consumidos”.

Em vista do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e dou provimento ao recurso do contribuinte.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito- Redator designado

Em que pese os argumentos do voto da Ilustre Conselheira Relatora, discordo diametralmente de seu entendimento.

A matéria divergente posta a julgamento nesta E.Câmara Superior, diz respeito quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

Com efeito, inicialmente, se faz necessário, percorrer os contornos jurídicos do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI, bem como seus fundamentos Constitucionais.

O Imposto sobre produtos Industrializados- IPI é um dos tributos mais relevantes na esfera de competência da União Federal, até a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº18, de 01 dezembro de 1965, o IPI era denominado Imposto de Consumo, gravando a saída de produtos do estabelecimento fabril. Contudo, a denominação não se mostrava adequada ao objeto de tributação do IPI, pois consumo, assim, havia de fato uma discrepância entre o nome do tributo e sua realidade econômica, que foi corrigida pela reforma tributária implantada em 1965.

Historicamente, o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo típico da sociedade industrial. No Brasil, ele surge com Lei nº 25, de 3/12/1891, embora alguns historiadores tenham localizado indícios dos tributos na época do Império.

Características do IPI

(i) é um imposto real: incide sobre determinada categoria de bens, isto é, os produtos da indústria, por ser um imposto real, não leva em conta a capacidade contributiva das pessoas envolvidas em seu processo de circulação;

(ii) é um imposto periódico: apuração da obrigação tributária, baseada no princípio da não cumulatividade do imposto, demanda um período de tempo para se aperfeiçoar;

(iii) é um imposto indireto: pois admite a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito para contribuinte de fato, quem arca, efetivamente, com o encargo tributário do IPI não é a pessoa legalmente obrigada a pagar o tributo, porém, uma terceira pessoa, alheia a esse dever jurídico, geralmente o consumidor;

(iv) é um imposto proporcional: pois, em princípio, sua alíquota varia, de forma constante, em função da grandeza econômica tributada.

Funções

Há tributos que têm uma função eminentemente financeira, na medida em que objetiva tão-somente carrear receitas para os cofres do erário, um exemplo de tributo eminentemente financeiro é a extinta CPMF. Há tributos, entretanto, que desempenham a função reguladora e protecionista.

A função reguladora do tributo é caracterizada pela circunstância de que atua sobre o consumo, onerando os produtos a partir de sua utilidade. A função protecionista decorre da política de incentivos que norteiam a legislação do IPI. Com essa política, o legislador utiliza o tributo para incentivar determinadas atividades ou incrementar o desenvolvimento de uma determinada região. Exemplo singularmente popular a Isenção do IPI para aquisição de veículos destinados à utilização como taxi, na indústria a isenção do IPI na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à fabricação de produtos.

Regime Jurídico Constitucional do IPI

A fim de que se possa conhecer devidamente qualquer tributo, torna-se necessário ter uma noção preliminar dos fundamentos sobre os quais se assenta o seu regime jurídico Constitucional. O IPI não constitui exceção e assenta-se sobre os seguintes fundamentos:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (Grifamos

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV - produtos industrializados;

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

...

§ 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;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (“Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003”).

Em todo tributo encontra-se essa estrutura, ordenando o regime de sua instituição e cobrança. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional- CTN, integram um conjunto de regras e princípios maiores que se dirigem ao legislador infraconstitucional, outorgando e fixando os limites em que este pode exercer sua competência para exigir o tributo, todavia, a Constituição e o CTN não criam a obrigação tributária, essa é uma função da lei ordinária, a CF e o CTN, entretanto, criam direitos subjetivos para o sujeito passivo da obrigação tributária, impedindo que a lei entre em conflito com tais direitos, a fim de evitar o abuso de poder por parte do titular da obrigação tributária.

Princípios Gerais

Ao exercer a competência tributária para instituir e disciplinar obrigações relativas ao IPI, o legislador deve observar princípios gerais, aplicáveis a qualquer tributo, e princípios especiais, que são particulares ao IPI. Os princípios gerais apresentam-se sob a forma de limitações ao poder de tributar, ou sob a forma de imunidades asseguradas a determinadas pessoas e bens.

Princípio da Reserva Legal

De acordo com Princípio da Reserva Legal Tributária, nenhum tributo será exigido pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, sem lei anterior que o estabeleça, quando a Constituição vincula a instituição do tributo à existência prévia da lei, está se referindo precipuamente à lei votada e aprovada no Congresso Nacional, pelas Assembléias Legislativas e as Câmaras, ou à medida provisória que, embora não sendo lei sob o aspecto formal é considerada como instrumento legislativo equivalente, enquanto não for aprovado ou rejeitado pelo Congresso Nacional. O Decreto ou norma de hierarquia inferior não pode instituir tributo.

O princípio da Reserva Legal atinge a criação, o aumento e a cobrança do tributo, por sua vez está sujeito ao princípio da anterioridade ou anualidade.

Princípio da Anterioridade

Nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro, em que haja sido publicada lei que o institui ou aumentou. O artigo 150, § 1º da CF, entretanto, estabelece uma ressalva a esse princípio, no que concerne ao aumento do IPI, estabelecendo que o princípio da anterioridade não se aplica, entre outros, ao imposto previsto no inciso IV, ou seja, ao IPI.

Neste sentido, o legislador pode estabelecer aumentos ao IPI no curso do mesmo exercício financeiro, isto significa que tais aumentos tornam-se exigíveis com a publicação da respectiva Lei ou Decreto, ou ato normativo. Podemos materializar para o

mundo fático jurídico a recente redução do imposto para setor automobilístico, para fomentar e controlar o atual cenário econômico.

Princípio da Irretroatividade

Este princípio está diretamente ligado à proteção que a Constituição outorga, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, ao direito adquirido e ato jurídico perfeito. De acordo com esse princípio, nenhum tributo poderá ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que houver instituído ou aumentado.

Se por determinada Lei ou Medida Provisória, prevê que o IPI incidente sobre determinado produto é tributado à alíquota zero, lei posterior não pode instituir alíquota diversa sobre as operações com esse mesmo produto, realizadas sob a vigência da lei anterior, pois, se fizer, estará atingindo o direito subjetivo do sujeito passivo e contrariando, concomitantemente ao Princípio da Irretroatividade da legislação tributária prevista no artigo 150, inciso III, alínea “a” da CF. Em mero contorno acadêmico, a lei não pode retroagir com finalidade de alterar a obrigação tributária antes do início de sua vigência.

Princípio da Isonomia Tributária á inteligência do artigo 150, inciso II da Constituição

A isonomia dada à legislação tributária veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, e refere-se especificamente ao imposto de renda e outros tributos de natureza pessoal, pois o princípio da isonomia tributária aplica-se a pessoas, e não a objetos, enquanto que o IPI é um imposto voltado, essencialmente, para bens-produtos industrializados- mas, em alguns casos, a isonomia também pode ser aplicada pelo IPI, critério que depende da análise do caso concreto.

Princípio da uniformidade de tributação

Este princípio estatuído pelo art.150, inciso I, da CF, a União não pode exigir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção ou preferências em relação ao Estado, Distrito Federal ou Município. Em outras palavras, a União Federal não pode cobrar tributos diferentes em cada Estado ou Município, contudo, a Constituição Federal abre uma ressalva para os impostos com função protecionista, pois admite exceções para a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do país.

Princípio do não-confisco

De acordo com esse princípio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem utilizar tributo com efeitos confiscatórios¹.

Princípio Especiais

Além dos princípios gerais expostos até aqui, a instituição cobrança ou aumento do IPI deve observar os seguintes princípios que especifica:

Seletividade

Sua função deverá ser seletiva em função da essencialidade do produto, diz-se que o imposto é seletivo quando tributa os produtos de acordo com sua utilidade. À medida que o produto for adquirindo uma utilidade marginal, a tributação será aumentada. O IPI, portanto, é um tributo que onera mais os produtos supérfluos e beneficia aqueles que são mais essenciais.

¹ Princípios extraídos como base na Constituição Federal 1988. Demes Britto. Parecer .

Não-cumulatividade

O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com montante cobrado nas anteriores. Na prática abate-se o imposto exigido na operação anterior, de forma que o tributo não se acumule ao longo das operações subseqüentes, evitando a incidência em cascata.

Imunidades

No segundo caso a que nos referimos, inicialmente, estão as imunidades. Essas imunidades à incidência do IPI são de natureza objetiva, porque, conforme já exposto, trata-se de um imposto real, cujo objeto da tributação é o produto industrializado, assim as imunidades de caráter subjetivo, isto é, aquelas que dizem respeito às pessoas não se aplicam ao IPI. Entre aquelas que excluem a incidência do imposto temos: Imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, Imunidade sobre a exportação de produtos industrializados e a Imunidade sobre ouro como ativo financeiro.

Código Tributário Nacional - CTN (artigos 46 a 51)

O CTN complementa as regras de competência traçadas pela Constituição, estabelecendo as diretrizes que deverão ser observadas pelo legislador ordinário na definição da hipótese de incidência do tributo.

No tocante ao IPI, essas diretrizes são encontradas nos artigos 46 a 51 do CTN, que disciplinam, respectivamente:

(i) o fato gerador do imposto: que dá início a obrigação tributária;

(ii) a base de cálculo: que informa o quantum a ser pago;

(iii) O sujeito passivo: que identifica quem está obrigado a pagar o tributo. Assim, o CTN cria obrigações para o legislador ordinário, estabelecendo os parâmetros que ele deve obedecer ao instituir o imposto.

Regulamento do IPI - RIPI

A Constituição Federal define as regras de competência, outorgando poderes às pessoas jurídicas de direito público interno para criação de tributos, a lei complementar (Código Tributário Nacional) completa as regras de competência estabelecidas pela Constituição e a lei ordinária, finalmente, observando as normas constitucionais e complementares, institui o tributo. E o regulamento?

Pois bem, os Decretos e Regulamentos são da maior relevância no campo das obrigações acessórias, porque põem em prática o que a lei estabelece, na realidade, constituem uma explicação articulada dos dispositivos da lei, contudo, a lei hierarquicamente superior prevalece em detrimento dos Decretos e Regulamentos.

O atual Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIP), é que ira orientar o sujeito passivo da obrigação tributária, em detalhe, sobre os procedimentos aplicáveis à exigência do imposto.

Não-cumulatividade do IPI nas operações de Débito e Crédito

O atual Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIP), é que ira orientar o sujeito passivo da obrigação tributária, em detalhe, sobre os procedimentos aplicáveis á exigência do imposto.

Como visto, o princípio da não-cumulatividade é de índole Constitucional e, no que diz respeito ao IPI, está previsto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal. De acordo com a redação desse dispositivo, o imposto pago em operações anteriores representa crédito compensável do contribuinte adquirente, que o utilizará para abater o montante correspondente do valor do IPI devido em operação posterior. Como geralmente, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos industrializados (produtos intermediários), a não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido, pelo produto acabado, o imposto incidente sobre matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos pelo industrial utilizados no produto final.

Nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo do imposto não deduzido, pode, inclusive, ser objeto de compensação nos termos da legislação vigente quanto aos demais impostos administrados pela Secretaria da Receita Federal que tenham que ser pagos pelo contribuinte, conforme se depreende no texto legal:

“Art.11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.” (grifei).

Dessa forma, o IPI, assim como ICMS, tende a ser um imposto sobre o valor acrescido por cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação de produtos e mercadorias, desde a produção até o consumo, pois ambos os impostos são plurifásicos, com a diferença do ICMS, que abrange a etapa da comercialização, o que só ocorre com o IPI, excepcionalmente, conforme se observa no artigo 163, do Decreto nº 4.544/02 – RIPI:

“A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)”.

Nesse sentido, o artigo acima descrito, estabelece que este é efetivado pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte do imposto relativo a produtos com entradas no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele com saídas num mesmo período. Geralmente, esse período é decendial, porém, devemos analisar a legislação e ao caso concreto.

O crédito compensável decorre do imposto cobrado na entrada de matérias-primas e outros insumos no estabelecimento do contribuinte, também pode ser utilizado para anular o débito do imposto referente a produtos com saídas tributadas.

Verifica-se que o IPI foi estruturado, não para prática da não-cumulatividade de produtos, mas para períodos de tempo, conforme deixa entrever o artigo 163 da RIPI ao mencionar que a não-cumulatividade dada é efetivada num mesmo período. Assim sendo durante o período de apuração do imposto, os contribuintes contabilizam “entradas e saídas”.

As entradas geram créditos; as saídas geram débitos, abatendo-se dos débitos o crédito tem-se ao fim do período o imposto devido. Se houver mais créditos do que débitos, não há imposto a pagar, senão créditos a transferir para o período subsequente. Devido a esse sistema de apuração do imposto, alguns autores como **SACHA CALMON NAVARRO COELHO** (*comentários à constituição de 1988- Sistema Tributário, Rio Janeiro, Ed Forense, 1990*) entendem que o IPI e o ICMS são impostos periódicos, ao invés de instantâneos, ao contrário senso do que sustentam outros autores.

De qualquer forma, a observação de **Sacha Calmon Navarro Coelho** é relevante para demonstrar que a não-cumulatividade é aplicada por operações em cada período, e não por produto, mesmo porque alguns insumos utilizados no processo de industrialização perdem totalmente suas características, a partir do momento em que passam a integrar um novo produto acabado.

Crédito Compensável ou Dedutível

O crédito fiscal compensável ou dedutível, gerado pela aplicação do Princípio da não-cumulatividade do IPI ao regime de apuração do imposto, é um crédito de natureza escritural, cuja titularidade pertence ao contribuinte do IPI, ou aquele que lhe for equiparado pela legislação. Note-se que a RIPI refere-se sempre à pessoa do contribuinte, e não a pessoa do responsável pelo pagamento do IPI, o que demonstra o responsável, sujeito passivo indireto, não faz jus a qualquer crédito decorrente de sua obrigação de pagar o imposto. Isso ocorre porque o Princípio da não-cumulatividade do IPI aplica-se, exclusivamente, aos custos das matérias- primas e insumos utilizados na fabricação de produtos industrializados, ora, quem arca com esses custos é, basicamente, o sujeito passivo direto, ou seja, de um modo geral, o estabelecimento industrial.

O regulamento do IPI denomina os créditos fiscais decorrentes do sistema de apuração do imposto de créditos básicos, para distingui-los de outros créditos não associados, diretamente, ao processo de industrialização, ou melhor dizendo ao princípio da não-cumulatividade.

Créditos Básicos

O Regulamento do IPI, para fins de distinção, classifica os créditos escriturais do imposto como descreve o artigo 164 do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados):

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 integrando ao novo produto, forem

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a MP, PI e ME , quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento”. (grifei).

Crédito Presumido de IPI

O crédito presumido de IPI foi instituído pela Lei nº 9.363/96 com objetivo de fomentar a atividade de exportação, gerando condições favoráveis para indústrias, de modo a reduzir a carga tributária, para ganho de competitividade no mercado internacional.

Assim, o Contribuinte produtor-exportador terá o direito de ressarcir valores relativos aos recolhimentos das contribuições para o PIS/COFINS que oneraram o processo produtivo relativos aos bens fabricados.

Para fazer jus a tal benefício, o artigo 147 do RIPI/1998², dispõe o seguinte:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 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 integrando ao novo produto, forem

² Vigente à época - Presente Caso.

consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Feito este intróito inicial, passemos ao caso concreto.

Relativamente à divergência quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados, verifica-se que o processo produtivo da Contribuinte não atende o comando do artigo 147 do RIPI/1998, considerando que não sofre qualquer desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados.

Compulsando detidamente aos autos, verifico que a própria DRJ constatou que os moldes e matrizes não sofrem desgaste. Vejamos:

Diante do exposto, é inegável que não há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização.

As formas, navalhas e matrizes são consideradas moldes e

ferramentas, não sofrendo desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação exercida diretamente sobre os produtos fabricados.

In caso, os produtos glosados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, portanto, inadmissível o direito de crédito presumido em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal está adstrito às regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, ***Teoria Complexa do Direito***³, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*⁴ No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolar o

³ ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

⁴ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo en cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reproduzoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...].

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito