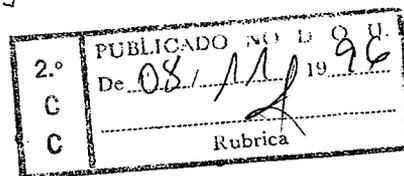




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



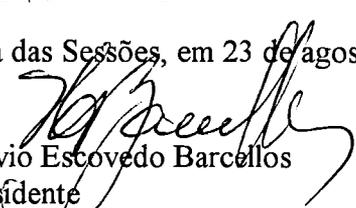
Processo : 10480.002821/92-71
Sessão : 23 de agosto de 1995
Acórdão : 202-07.956
Recurso : 97.813
Recorrente: INDÚSTRIA PERNAMBUCANA DE ARTEFATOS DE PAPELÃO LTDA.
Recorrida : DRF em Recife - PE

IPI - CAIXAS DE PAPELÃO - MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DOS INSUMOS - O direito ao crédito do imposto previsto no Decreto-Lei nº 1.803/80 é um incentivo fiscal voltado para o produto, não sendo alcançado pelo artigo 41, § 1º, do ADCT da Constituição Federal de 1988, que trata dos incentivos de natureza setorial. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA PERNAMBUCANA DE ARTEFATOS DE PAPELÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira (Relator) e José de Almeida Coelho. Designado o Conselheiro Tárasio Campelo Borges para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


Helvio Estovedo Barcellos
Presidente


Tárasio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elio Rothe, José Cabral Garofano, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Daniel Corrêa homem de Carvalho.

FCLB/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

Recurso : 97.813

Recorrente : INDÚSTRIA PERNAMBUCANA DE ARTEFATOS DE PAPELÃO LTDA.

RELATÓRIO

Na descrição dos fatos, anexa ao auto de infração, diz o seu autor que, em verificação fiscal levada a efeito no estabelecimento da empresa acima identificada, relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados, e que abrange o período de 01.01.90 a 15.12.91, foi constatado que a mesma deu saída a caixas de papelão para embalagens de produtos alimentícios, para as quais está estabelecida a alíquota zero de imposto. E que baseada no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.803/80, matriz do art. 92, inc. V do regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, a empresa manteve e utilizou os créditos do imposto relativo aos insumos aplicados na industrialização dessas caixas de papelão.

Entendendo que, desde o dia 05 de outubro de 1990, o incentivo em questão se acha revogado em decorrência do art. 41 e §§ 1º e 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), já que nenhum ato legal superveniente o confirmou.

Assim, diz que os créditos relativos aos insumos em questão deveriam ter sido estornados pela fiscalizada, conforme determina o art. 100, I, "a" do citado regulamento.

E não tendo procedido ao estorno, incorreu a empresa na falta de recolhimento do imposto, no período de 05 de outubro de 1990 a 15 de dezembro de 1991, nos valores constantes do anexo Demonstrativo de Apuração do IPI.

Esclarece mais que, no cálculo dos estornos efetuados, uma vez que os insumos foram aplicados, sem distinção, na industrialização de produto de alíquotas positivas e zero, foi utilizado o procedimento estabelecido no item 4 da Instrução Normativa nº 114, de 03.03.88 (distribuição proporcional), conforme transcrito.

Seguem-se mais esclarecimentos quanto ao critério adotado no estorno dos créditos, tendo em vista o citado ato administrativo.

Conclui com a enunciação dos dispositivos infringidos, do citado RIPI/82.

O crédito tributário assim levantado tem sua exigência formalizada no Auto de Infração de fls. 01, onde os valores componentes são especificados (imposto, TRD, juros de mora



Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

e multa proporcional), com a correspondente fundamentação legal e intimação para cumprimento ou impugnação no prazo legal.

O auto é instruído com os demonstrativos sobre o débito levantado, conforme acima referido.

Impugnação tempestiva da exigência.

Preliminarmente, discorre sobre a atividade que exerce em face do sistema de aproveitamento de crédito. Diz que é empresa industrial que se dedica à fabricação de artefatos de papel, notadamente caixas de papelão que comercializa junto a empresas que as utilizam para acondicionamento de produtos alimentícios.

De conformidade com o disposto no inc. V do RIPI, que, por sua vez se funda no Decret-Lei nº 1.803/80, esse material fornecido proporciona a manutenção e o aproveitamento do crédito do IPI, relativo aos insumos adquiridos usados na respectiva fabricação.

Referindo-se ao objeto da ação fiscal, como já descrito, diz que, na verdade, os citados produtos são tributados à alíquota zero, não se tratando pois de isenção ou qualquer outra forma de favorecimento; como há incidência, o direito ao crédito é legítimo, não havendo que falar em incentivo; mesmo que se tratasse de incentivo, jamais poderia ser enquadrado como setorial, estando, assim, fora do alcance da norma constitucional invocada pelo autuante.

A seguir, passa a discorrer sobre a natureza jurídica da manutenção e do aproveitamento do crédito.

Diz que o mesmo é derivado do princípio da não-cumulatividade. Dentro desse princípio é que a impugnante efetua seus lançamentos e procede à apropriação dos créditos a que faz jus. E enumera todas as hipóteses em que o IPI autoriza o crédito relativamente aos insumos em questão, nas quais entende estar enquadrada.

Trata-se, assim, de um direito, que jamais poderá constituir-se em favor do Estado. Nesse sentido, invoca trechos da doutrina, que transcreve.

Assim, se os créditos constituem até como despesa direta de produção, trata-se, em consequência, de um direito do contribuinte.

Discorre, então sobre o fato de que o crédito em questão constitui um direito e não um favor do Estado. E esse direito só é possível "se e somente" houver incidência do tributo. Isso porque o instituto da incidência pressupõe a tributação, que, por sua vez, faz nascer a obrigação tributária, e o crédito consecutivo decorrente da mesma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

E pergunta se esta seria a hipótese, no caso. Responde positivamente, porque as caixas de papelão estão tributadas, ainda que sujeitas à alíquota zero.

E foi justamente, no seu entender, com base nesse fundamento, que o Decreto-Lei nº 1.803/80, cujo art. 1º transcreve, autorizou a manutenção e utilização do crédito em questão.

Passa então a discorrer sobre a diferença que existe entre a isenção, que seria um incentivo, e a tributação à alíquota zero, que não seria incentivo, mas uma peculiaridade da incidência tributária, conforme pronunciamentos da doutrina que invoca e transcreve.

E por não se tratar de incentivo é que a hipótese presente não está sujeita, segundo afirma, às disposições contidas no art. 41 do ADCT.

Depois, passa a argumentar que, mesmo sendo incentivo, não seria setorial.

Nesse particular, afirma que incentivo fiscal representa, por si só, a contribuição estatal para que determinada região ou determinado setor da economia se desenvolva. Na medida em que o Estado renuncia a parte de sua receita, possibilita que o setor, a região, o mesmo a empresa tenha maior capacidade de exercício de sua atividade.

E, entre os incentivos fiscais, há o de natureza setorial, ou seja, cuja abrangência reporta-se a um ramo específico ou a uma empresa determinada.

Invoca o art. 90 do RIPI, que atribui incentivo às vendas à Itaipu Binacional, que é um incentivo de natureza setorial. Outros que foram englobados pelo FISET: o turismo, administrado pela EMBRATUR, o reflorestamento, administrado pelo IBDF e a pesca, pela SUDEPE.

No caso em tela (dos autos) trata-se de redução de alíquota e conseqüente manutenção e aproveitamento do crédito de insumos consumidos no processo de industrialização de caixas de papelão, cuja intenção do Governo era redução de custo e conseqüentemente do preço final das caixas de papelão.

Fica evidenciado que o propósito foi o de atingir o preço dos produtos hortifrutigranjeiros acondicionados nas citadas embalagens. Está claro que, caso se tratasse de incentivo, este teria feição francamente generica. O incentivo visou beneficiar empresas de ramos diversos em todo o País, não guardando, portanto, qualquer semelhança com os que foram exemplificados.

Depois de transcrever o dispositivo constitucional em exame, diz que o mesmo está a reportar-se apenas aos incentivos de natureza setorial, o que não se trata do caso presente.



Processo : 10480.002821/92-71
Acórdão : 202-07.956

Embora o § 1º do citado art. 41 não especifique quais os incentivos, e que, por isso, abrangeria a todos, é de se lembrar que jamais um parágrafo pode modificar ou ampliar o *caput* da disposição, que se restringe a incentivos setoriais, que não é o presente caso.

Pede a insubsistência do auto de infração.

Informação fiscal, a qual dedica, preliminarmente, longas considerações em torno dos itens da impugnação, para, em seguida, passar a contestá-la.

Diz que qualquer subsídio do Governo, na forma de renúncia de parte de sua receita com imposto, visando estimular o desenvolvimento de determinadas atividades ou diminuir o preço das mercadorias produzidas, em razão da necessidade de consumo, constitui um incentivo fiscal. A forma clássica de incentivar é liberar o contribuinte da obrigação de pagar determinados impostos.

Na área do Imposto sobre Produtos Industrializados, o benefício pode ser concedido, não só através da isenção, mas também pela redução da tributação à alíquota zero e, sendo o imposto não-cumulativo, quando é assegurado a manutenção do crédito relativo aos insumos, e seu aproveitamento.

Tanto na isenção, como na redução da alíquota a zero há a dispensa da obrigação tributária principal e esta renúncia constitui um incentivo fiscal.

Transcreve a seguir o art. 82 do RIPI, sobre o princípio que informa o direito de crédito, dele excluindo os insumos empregados em produtos isentos ou de alíquota zero, bem como a regra do art. 100, que manda anular o crédito que tenha sido lançado, nas hipóteses em questão, como é o caso dos autos.

Assim, o direito à manutenção dos créditos, nesses casos, importa em renúncia do Governo ao imposto pago nas operações precedentes e esta renúncia constitui um incentivo fiscal, e como tal é tratada no art. 92 do RIPI (cujo *caput* é transcrito), que cuida dos créditos incentivados.

Mas nada impede que o imposto pago nas operações precedentes seja recuperado pelo contribuinte nos custos dos produtos vendidos, o que normalmente é feito. Fica claro, portanto, que, ao assegurar a manutenção e o aproveitamento dos créditos do imposto, o Governo está concedendo um incentivo, porque não existe o direito de o contribuinte usufruir desses créditos.

Com o Decreto-Lei nº 1.803/80, ao contrário do que pensa o impugnante, o Governo não reconheceu direito de crédito, porque este não existia. Foi concedido, isto sim, um



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

incentivo fiscal às indústrias de produção de caixas de papelão, possibilitando a diminuição dos preços dos produtos alimentícios, em razão de sua necessidade de consumo.

E, entre os diversos setores industriais do País, o mencionado Decreto-Lei só beneficiou o da produção de embalagens de papelão, visando a reduzir ainda mais (as caixas já são tributadas à alíquota zero) os preços dos produtos alimentícios.

Assim, parece claro que o Governo quis subsidiar a produção de alimentos. E para isto, concedeu incentivo fiscal às indústrias que fabricam caixas de papelão para embalagem de produtos alimentícios.

Por fim, uma vez que o incentivo se restringiu à produção de embalagens de caixas de papelão, só se pode classificá-lo como sendo de natureza setorial, pelo que, foi revogado pelo já mencionado art. 41 do ADCT.

Pede a manutenção do feito.

A decisão recorrida, considerando a análise feita dos elementos constantes dos autos, os termos da informação fiscal, e considerando ainda que a impugnante não contestou o critério de apuração do imposto correspondente aos insumos aplicados na industrialização dos produtos, indefere a impugnação e mantém a exigência, em todos os seus termos.

Em recurso tempestivo a este Conselho, a recorrente reedita, em todos os seus termos, a argumentação desenvolvida na impugnação, cuja argumentação, por isso mesmo, cuidamos de reproduzir na sua substância, ao relatarmos a dita impugnação, que agora, por igual, invocamos à guisa de relatório do presente recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Valemo-nos, no presente voto, dos principais itens desenvolvidos pela recorrente na impugnação, reiterados no recurso, utilizada para contestar a exigência.

Preliminarmente, alega que o crédito de que se trata e sua manutenção se constitui em um direito seu e não em um favor concedido pelo Governo.

Veja-se que o artigo 82 do RIPI, ao disciplinar o direito de crédito do imposto, dele excetua textualmente o relativo ao imposto incidente sobre os insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos de alíquota zero e os isentos, isto é aqueles produtos cuja saída do estabelecimento não gera obrigação de pagar imposto.

Essa é a regra geral, que só pode ser excepcionada em virtude de uma concessão expressamente declarada em lei.

E essa concessão, no caso dos autos, decorre do Decreto-Lei nº1.803, de 02.09.80, que admitiu o crédito do imposto e a sua "manutenção e utilização".

De outra forma, o crédito porventura registrado no livro próprio teria que ser anulado, mediante estorno, conforme determina o art. 100, I, "a" do mesmo RIPI.

Trata-se, portanto, de um benefício fiscal concedido com determinado propósito, e não de um direito pré-estabelecido da recorrente.

Por outro lado, argumenta a recorrente que tal concessão não constitui um incentivo. Incentivo seria se se tratasse de isenção, o que não é o caso.

Também aí não concordamos com a recorrente, eis que, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, o incentivo fiscal se concretiza por qualquer das modalidades adotadas pelo Governo para abrir mão de uma parcela da receita do imposto, no todo ou em parte para beneficiar, estimular o incremento na industrialização de determinado produto ou de determinada área da produção industrial. E, entre essas modalidades, além da isenção pura e simples, ela se faz mediante a concessão de créditos, de redução de alíquotas, ou como no caso, de autorizar a manutenção do crédito, quando o normal seria a sua anulação e, além da manutenção na escrita fiscal, de sua utilização pelas formas normais admitidas.

Sem dúvida, trata-se de um incentivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71
Acórdão : 202-07.956

Diz a recorrente que "incentivo fiscal, por si só, represente a contribuição estatal para que determinada região ou determinado setor da economia se desenvolva. Na medida em que o Estado renuncia a parte de sua receita, possibilita que o setor, a região, ou mesmo aquela empresa tenha maior capacidade de exercício de sua atividade."

Precisamente o que ocorre no caso sob exame, dizemos nós.

Prosseguindo, a recorrente, quanto à natureza setorial ou não do incentivo, afirma que "entre os incentivos fiscais, destaca-se um tipo que se refere aqueles de natureza setorial, ou seja, cuja abrangência reporta-se a um ramo específico ou a uma empresa determinada."

E conclui, quanto a esse aspecto: "A diferenciação entre um e outro tipo de incentivo fiscal não é difícil, pois aqueles que não guardam a necessária especificidade que se espera de um incentivo setorial, necessariamente são incentivos ordinários."

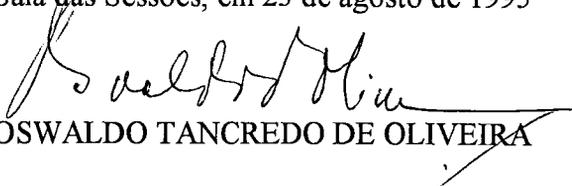
Pois bem. O incentivo de que estamos tratando, no nosso entender tem por objetivo final a indústria alimentícia, o propósito de desonerar o custo desses produtos, no caso, mediante a desoneração do custo das respectivas embalagens, atribuindo a estas, além da alíquota reduzida a zero, o direito de manutenção e utilização do crédito do imposto incidente sobre os insumos adquiridos para a confecção dessas embalagens.

Reportando-nos à informação fiscal em contestação à impugnação e à decisão recorrida, entendemos que se trata de incentivo de natureza setorial, o que foi estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.803/80.

E, como tal, não tendo sido renovado após o decurso de dois anos da vigência da Constituição Federal de 1988, nos termos do art. 41, § 1º do ADCT, o mencionado diploma foi considerado revogado, conforme afirmado no auto de infração.

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71

Acórdão : 202-07.956

VOTO DO CONSELHEIRO TARÁSIO CAMPELO BORGES, RELATOR-DESIGNADO

Peço vênia ao relator para discordar de seu voto, pois entendo que o direito ao crédito do imposto previsto no Decreto-Lei nº 1.803/80 é um incentivo fiscal voltado para o produto "caixa de papelão", não sendo alcançado pelo artigo 41, § 1º, do ADCT da Constituição Federal de 1988, que trata dos incentivos de natureza setorial.

Diz o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.803, de 02 de setembro de 1980:

"Art 1º - Ficam asseguradas, aos estabelecimentos industriais, a manutenção e utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados relativos a matérias-primas e produtos intermediários efetivamente empregados na industrialização de caixas de papelão para as quais tenha sido estabelecido alíquota zero, do referido imposto." (Grifei).

A matéria em litígio foi objeto de recurso voluntário em processo de consulta de interesse de uma terceira empresa (Processo nº 10640.000291/91-19), que deu origem ao Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 847, de 26.07.93, assim ementado:

"É admitido o crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridas para emprego na industrialização de caixas de papelão para as quais tenha sido estabelecida a alíquota zero do imposto, nos termos do Decreto-Lei nº 1.803/80, de 02.09.80, em vigor."

Por concordar com o referido parecer, adoto e transcrevo parte da sua fundamentação:

"Do dispositivo legal transcrito (art. 1º do Decreto-Lei nº 1.803/80), infere-se tratar-se de benefício voltado para o produto, não para um determinado setor da economia, inclusive porque qualquer estabelecimento que industrializar as referidas caixas de papelão, sujeitas ao tratamento tributário previsto na parte final do mesmo dispositivo, poderá creditar-se do imposto referente aos insumos nelas aplicados."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.002821/92-71
Acórdão : 202-07.956

Assim sendo, entendemos que continua assegurado o direito ao crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de caixas de papelão para as quais tenha sido estabelecida a alíquota zero do imposto, nos termos do artigo 92, inciso V do Decreto nº 87.981, de 23.12.82, tendo por matriz legal o Decreto-Lei nº 1.803, de 02.09.80.”

Com estas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


TARASIO CAMPELO BORGES