



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02 / 03 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

Recorrente : **INDÚSTRIA NACIONAL DE EMBALAGEM LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Recife - PE**

IPI. SAÍDA DO PRODUTO FINAL COM ALÍQUOTA "ZERO". NECESSÁRIO ESTORNO DO CRÉDITO.

Até o advento da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que tem natureza constitutiva de direito, deve ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de produtos que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas na lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA NACIONAL DE EMBALAGEM LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Adriana Gomes Rêgo Galvão
Adriana Gomes Rêgo Galvão
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Sérgio Gomes Velloso, Hélio José Bernz e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

Recorrente : INDÚSTRIA NACIONAL DE EMBALAGEM LTDA.

RELATÓRIO

Indústria Nacional de Embalagem Ltda, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através do Recurso de fls. 365/381, contra a Decisão nº 1.369, de 21/12/1999, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, fls. 357/361, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IPI e demonstrativos, fls.1/15.

Do Relatório Fiscal, fls. 16/21, consta que o lançamento decorreu da falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, apurada em decorrência de metodologia adotada pela contribuinte, diversa da prevista na legislação, para estorno, na escrita fiscal, dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos com alíquota de IPI igual a 0%.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 348/350.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE manteve o lançamento, conforme decisão citada, cuja ementa transcrevo:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. - A falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados lançado, ou seu recolhimento a menor, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto devido, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Ciente da decisão de primeira instância em 28/02/2000, fl. 364, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 29/03/2000, onde, em síntese, argumenta:

a) a não-cumulatividade não deve ser entendida como mera regra de recolhimento, mas, sim, como regra sagrada na Constituição para garantir a desoneração da carga tributária acumulada nos custos dos produtos;

b) se da aplicação da alíquota reduzida a zero não resultar desoneração da carga tributária acumulada nos custos do produto, resta descumprida a Constituição;

c) o IPI nasceu com a Lei nº 4.502/64, sob o manto do Imposto sobre o Consumo, de competência estadual, porém, desde seu início já havia plena adoção da não-cumulatividade, regra até então estranha ao Imposto sobre o Consumo;

d) apesar disso, a cumulatividade do Imposto sobre Consumo permaneceu viva porque a referida lei excluía da dedução nele prevista, o imposto incidente sobre aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, quando destinados à revenda ou empregada na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos ou não tributados;



Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

e) com a alteração ao art. 25 da Lei nº 4.502/64, introduzida pelo Decreto-Lei nº 34/66, a incidência em cascata foi parcialmente abandonada porque, de acordo com o § 2º, poderia haver dedução do imposto incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, exceto se as saídas fossem com isenção ou não tributadas, mesmo quando os produtos adquiridos fossem destinados à comercialização, e ainda, de acordo com o § 3º, foi garantida a manutenção do crédito quando a isenção fosse concedida ao adquirente e não ao produtor;

f) o Decreto-Lei nº 400, de 1968, revogou o § 2º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, porque foi pouco construída pela doutrina as reais implicações decorrentes da adoção do princípio da não-cumulatividade, ressaltando-se que este parágrafo somente garantia a manutenção de crédito nas operações de saída de produtos de estabelecimento industrial, não alcançando as operações de comercialização;

g) com o Decreto-Lei nº 1.136/70, ainda ao tempo da Constituição de 67, a competência para legislar sobre a sistemática de débitos e créditos foi transferida para o Poder Executivo, do que resultou em regras em desacordo com o texto constitucional, como a nova redação do § 1º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, que determinou o estorno do crédito nos casos em que o produto final não fosse tributado, silenciando quanto àqueles tributados à alíquota zero, por tratar-se de sistemática somente introduzida na legislação do IPI pelo Decreto-Lei nº 1.199/71;

h) o Decreto nº 70.435, de 18/04/72, que determinou o estorno dos créditos na hipótese de saída de produtos tributados à alíquota zero, extrapola a autorização conferida em lei. Se a alíquota fosse de 1%, o crédito seria mantido, não tendo sentido que a redução a zero provoque uma situação mais gravosa que a tributação a alíquotas baixas; e

i) o implemento da não-cumulatividade do imposto foi dado pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que tem aplicação retroativa, visto ser regra que apenas dá efetividade ao preexistente princípio da não-cumulatividade, tratando, por conseguinte, de regra interpretativa, não criando novo direito.

Por fim, pede que os créditos sejam mantidos e que se julgue procedente o recurso voluntário.

É o relatório.



Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO**

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

No mérito, cabe analisar o procedimento fiscal, à luz da legislação vigente, e confrontar com o que aduz o recurso voluntário.

Neste sentido, verifico que as autoridades autuantes constataram que a contribuinte é fabricante de sacos de papel, cujas classificações fiscais são adotadas em razão da destinação dos mesmos, ou seja, sacos de papel destinados à embalagem de alimentos, alíquota zero, e sacos de papel para uso diverso, alíquota de 8%.

A fiscalização foi relativa ao período janeiro de 1995 a dezembro de 1998 quando, de acordo com o disposto no art. 100, inciso I, alínea "a", do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, bem assim, o art. 174, inciso I, alínea "a", do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, deveria ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tivessem sido empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que cujas alíquotas fossem reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas.

Como se trata de créditos inerentes a insumos com destinação comum, aplicaram aos autuantes, para efeito de cálculo do aludido estorno, o disposto no item 4 da IN SRF nº 114/88, a saber:

" 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente a industrialização de:

a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;

b) produtos que ferem créditos básicos;

c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito.

4.1 Deverão ser estornados os créditos originários de insumos (MP, PI, ME) destinados ao emprego na fabricação dos produtos referidos na letra "c" do "caput" deste item."

Desta forma, a fiscalização calculou, às fls. 338 a 340, o percentual de estorno devido e, conseqüentemente, os valores que deveriam ter sido estornados, agindo, portanto, rigorosamente dentro dos ditames legais.

Entretanto, a recorrente, que aliás, efetuou estornos, porém em valores diversos daqueles calculados em obediência ao disposto na citada Instrução Normativa, aduz em seu recurso, a partir de uma análise da evolução histórica da legislação constitucional e infraconstitucional, que os dispositivos legais aplicados infringem o princípio da não-cumulatividade, sendo, portanto, inconstitucionais.

fls. 4



Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

Ora, não compete a este Colegiado analisar a constitucionalidade ou não dos atos legais e sim, aplicar as leis vigentes, que, segundo a melhor doutrina constitucional, presumem-se constitucionais, até que incida um mecanismo de controle jurisdicional, estatuído na Constituição, que afaste do mundo jurídico o preceito legal.

Ademais, verifico posição do Supremo Tribunal Federal reconhecendo exatamente que não se configura ofensa ao princípio da não-cumulatividade o não creditamento nestes casos, a saber:

"- IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALIQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. AO NEGAR O DIREITO AO CREDITO DO IPI, INCIDENTE SOBRE EMBALAGENS DESTINADAS AO ACONDICIONAMENTO DE PRODUTO SUJEITO A ALIQUOTA ZERO, NO MOMENTO DE SAIDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, O ACORDAO RECORRIDO NAO CONTRARIROU A REGRA CONSTITUCIONAL DA NAO-CUMULATIVIDADE (ART. 21, PARAGRAFO 3), NEM TAMPOUCO NEGOU A VIGENCIA DO ART. 49 DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. DISSIDIO JURISPRUDENCIAL NAO CONFIGURADO. RECURSO EXTRAORDINARIO DE QUE NAO SE CONHECE."

(RE 109047/SP, publicado no DJ de 26.09.86, Rel. Min. Octávio Gallotti)"

Desta forma, sendo o produto industrializado tributado à alíquota zero, relativamente a este produto, a recorrente nada recolhe a título de IPI, logo, por decorrência, não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade, que pressupõe a compensação do que for devido em cada operação (o que, em relação aos produtos saídos com alíquota zero, não ocorre) com o montante cobrado nas operações anteriores.

Alega, ainda, a recorrente, que a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ao dispor em seu art. 11 sobre a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI relativamente à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, estaria implementando a não-cumulatividade do imposto, direito este já garantido pela Constituição, sendo portanto norma interpretativa, e devendo, por consequência, retroagir.

Não comungo da mesma idéia, eis que, fosse a Lei nº 9.779/99 meramente interpretativa, não poderia haver dispositivo legal no direito positivo antecedente que disciplinasse a matéria de forma diversa.

Todavia, vislumbra-se no art. 25 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 07/12/70, disposição expressamente contrária, ao estabelecer:

" § 3º O regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito, correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei".

Neste sentido, foram aprovados os Decretos nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82) e nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), cujos artigos, respectivamente, 100, inciso I, alínea "a" e 174, inciso I, alínea "a", base legal utilizada pela fiscalização, dispõem literalmente sobre a obrigatoriedade de anulação dos créditos objeto da presente discussão.



Processo nº : 10480.024457/99-30
Recurso nº : 114.133
Acórdão nº : 201-77.140

O Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, por sua vez, como foi editado após a Lei nº 9.779/99, traz em seu art. 193, inciso I, alínea "a", que é o correspondente aos artigos supracitados nos regulamentos anteriores, disposição legal diversa, em decorrência, obviamente, do disposto na referida lei. A necessidade de estorno passa a ocorrer, relativamente à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, não mais quando da industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, mas tão-somente, em relação aos não-tributados, o que vem corroborar com o entendimento que houve modificação no direito vigente.

Ademais, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 faz alusão, em sua parte final, à observância de normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, sendo, por conseguinte, norma que não é auto-aplicável.

Assim, regulando a matéria, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33, de 4 de março de 1999, que revogou a Instrução Normativa nº 114/88 e, em seu art. 4º, dispôs:

" Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. " (grifei)

Em face ao exposto, concluo que a Lei nº 9.779/99 é constitutiva de direito, inovando o sistema de débitos e créditos ao permitir compensações até então vedadas, e julgo, portanto, improcedente o recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003.

Adriana Gomes Rêgo Galvão
ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO

Jul 6