



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 06/06/1995
C	Rubrica

Processo nº 10980.004149/92-07

Sessão nº: 15 de junho de 1994

ACORDÃO nº 202-06.899

Recurso nº: 95.847

Recorrente: MACOPAR IND. DE MANILHAS DE CONCRETO PARANA LTDA.

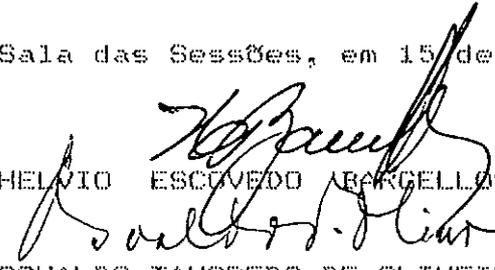
Recorrida : DRF EM CURITIBA - PR

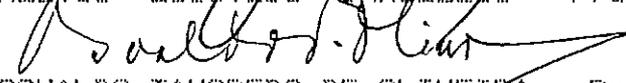
**IPI - CREDITO DO IMPOSTO - Lançamento ex-officio:** devem ser aceitos os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito, alegados até a impugnação, observado os arts. 81 e 82 (v. art. 98). **VALOR TRIBUTAVEL (fretes) -** não podem ser excluídos da base de cálculo, a partir da vigência da Lei nº 7.798/89 (art. 15). **IMPOSTO NÃO LANÇADO -** considera-se vendido, para efeitos de termo inicial dos acréscimos, a partir da ocorrência do fato gerador, se exigido em ação fiscal. **AFLICAÇÃO DA TRD -** encargos indevidos no período de 04.02.a 29.07.91. **Recurso parcialmente provido, para excluir a TRD no período indicado.**

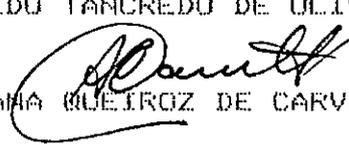
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MACOPAR IND. DE MANILHAS DE CONCRETO PARANA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os encargos da TRD, no período de 04/02 a 29/07/91.**

Sala das Sessões, em 15 de junho de 1994.

  
HELVIO ESCOVEDO BARGELLOS - Presidente

  
OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA - Relator

  
ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSAO DE 07 JUL 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, DANIEL CORREIA HOMEM DE CARVALHO, ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, JOSE DE ALMEIDA COELHO, TARASIO CAMPELO BORGES e JOSE CABRAL GAROFANO.

HR/iris/AC-MAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10980.004149/92-07  
Recurso nº: 95.847  
Acórdão nº: 202-06.899  
Recorrente: MACOPAR IND. DE MANILHAS DE CONCRETO PARANA LTDA.

## RELATÓRIO

O Termo de Verificação e Conclusão de Ação Fiscal de fls. 61 descreve com clareza o fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração, por isso que o leio para esclarecimento do Colegiado e como parte integrante deste relatório.

A exigência decorrente das denunciadas infrações ao regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82) é formalizada no Auto de Infração de fls. 79, instruído com os demonstrativos anexos, onde se discriminam os valores que compõem o crédito tributário, inclusive multa proporcional do artigo 364, II, do citado RIPI/82 e Taxa Referencial Diária Acumulada, contendo também o seu fundamento legal, nos enunciados dispositivos do citado regulamento.

Em extenso arrazoado, cuja substância tentaremos destacar, a autuada impugna a exigência.

Preliminarmente, são descritos os fatos e a denunciada infração, como tais constantes do Termo de Verificação e do Auto de Infração.

Diz que, ao contrário do que afirma o autuante, no período mencionado vigia a isenção do IPI, pois: a) o art. 41 do ADCT não revogou isenções; e b) a isenção foi expressamente mantida por outros dispositivos legais.

Alega que o citado dispositivo constitucional não revogou isenções, mas sim "incentivos fiscais de natureza setorial", que entende tratar-se de figura jurídica distinta.

Depois, porque a isenção do IPI para as preparações e blocos de concreto (art. 45, VIII, do RIPI/82 e Portaria-MF nº 263/81), também está prevista no Decreto-Lei nº 2.433/88, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei nº 2.451, de 29.07.88, cujo teor transcreve.

Diz que os seus produtos também se acham abrangidos por essa isenção, porque são adquiridos por "parte de concessionárias de serviço público e porque são destinados à execução de obras de saneamento".

Pretendendo enquadrar o seu produto (manilhas de cimento) como equipamento e tendo em vista que o adquirente os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

emprega em projetos de saneamento, conclui que, sem dúvida, se acha enquadrado na citada isenção (art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.451/88).

Nesse sentido, desenvolve longas considerações doutrinárias em torno da natureza do produto como um equipamento, tendo em vista a utilização que ao mesmo seja emprestada. Ou seja, a isenção não é para o equipamento em si, mas para a destinação que lhe é dada. Este é o aspecto determinante da isenção.

Diz que preenchidos os requisitos da qualificação do comprador (concessionárias de saneamento) e da destinação (execução de projetos de infra-estrutura em saneamento) cumpridos estão todos os requisitos da isenção.

Seguem-se considerações sobre como se caracterizar o seu produto (tubos de concreto) como um equipamento, inclusive com invocação de léxicos.

Diz que a isenção prevista pelos analisados dispositivos legais perdurou incólume, mesmo com a vigência da Constituição de 1988, sendo revogada pelo artigo 7º da Lei nº 8.191, de 11 de junho de 1991, (revogação expressa do artigo 17 do Decreto-Lei nº 2.433/88, c/c a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.451/88).

Assim, se foi revogada em 11.06.91, conclui que, até aquela data, se achava em plena vigência, a despeito do art. 41 do ADCT.

Ocorre que - prossegue - o Executivo manifestou-se, em atendimento ao dispositivo constitucional, tempestivamente, alterando o citado Decreto-Lei nº 2.433/88, entre outros, pelo artigo 9º da Lei nº 7.988, de 28.12.89. Todavia, transcrevendo esse artigo 9º, diz que, quanto ao citado Decreto-Lei nº 2.433/88, só revogou o seu parágrafo 1º do artigo 17.

Valendo-se da transcrita revogação, conclui que o artigo 17, III, a, do Decreto-Lei nº 2.433/88 foi reavaliado e teve sua vigência prorrogada, de acordo com o previsto no inciso I do art. 41 do ADCT.

E acrescenta que ainda houve outra manifestação nesse sentido, conforme a Lei nº 8.032, de 12.04.90, cujo artigo 10, que transcreve, diz confirmar a vigência do citado artigo 17, III, a, do Decreto-Lei nº 2.433/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899 .

Diz que a manutenção da referida isenção é de interesse público, porque visa a ampliação e instalação de sistemas de água e esgoto, indispensável à política de saúde pública.

Diz mais que, ao vender o produto para as concessionárias, nada recebeu a título de IPI, uma vez que não o lançou nas notas fiscais.

Referindo-se ao período de 31.07.91, em diante, está providenciando a conferência dos cálculos feitos pelo autuante, reservando-se o direito de pleitear as correções necessárias, entre elas o reconhecimento do direito de crédito sobre todos os insumos adquiridos, mesmo que amparado por isenção ou não tributação na fase anterior, como é o caso da areia e da pedra brita, principais insumos do seu processo fabril.

Quanto à exigência do IPI sobre os fretes, diz que mesmo que devido fosse o IPI, não há que se exigir em relação aos fretes, "por afrontar os mais elementares princípios constitucionais a respeito da matéria".

Nesse sentido, invoca e transcreve decisão judicial, declarando inconstitucional o dispositivo da Lei nº 7.798/89, que mandou incluir o frete na base de cálculo do IPI, porque invade a área do imposto sobre transportes, da competência dos Estados.

Contesta mais o vencimento da obrigação tributária, alegando que, no demonstrativo de apuração anexo ao Auto de Infração, em todos os meses, foi considerado que o término do período de apuração (quinzena) determinava a data do vencimento do tributo. E os acréscimos (juros, multa e correção monetária) são exigidos a partir do fato gerador e não do vencimento legal (Portaria nº 47/80). Trata-se de evidente equívoco, pois não se pode confundir o término do período de apuração com a data do vencimento do tributo.

Protesta por igual contra a aplicação da TRD a partir de 1º de fevereiro de 1991, a título de juros. Nesse sentido, produz as alegações já conhecidas deste Conselho, sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade do critério adotado.

Contesta, por fim, a multa aplicada do inciso II do artigo 364 do RIFI/82, visto que ela ocorre na hipótese de falta de lançamento ou de recolhimento do imposto. E o imposto não recolhido é o saldo devedor apurado em conta gráfica, jamais poderia ser um valor distante disto. Por outras palavras, entende que a multa deve ser calculada sobre a diferença entre o débito e o crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

Apela, afinal, para o princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106 do CTN, sob a alegação de que o produto, novamente a partir de 29 de maio de 1992, não mais sofre tributação, por força do Decreto nº 551.

Pede mais o cancelamento integral do Auto de Infração.

Em preliminar informação fiscal, o autuante intima a impugnante a apresentar um demonstrativo das saídas para saneamento, com o valor das saídas de tubos, no período de 05.10.90 a 11.06.91, por quinzenas, adquiridos por concessionários de serviço público, para execução de projetos de infra-estrutura, na área de saneamento (com identificação das notas fiscais, por adquirente), bem como demonstrativo dos créditos de IPI, contendo valor dos créditos de IPI, incidentes nas matérias-primas aplicadas nos produtos referidos (saídos para concessionárias de serviço público).

São apresentados os demonstrativos conforme solicitados, às fls. 117 a 124.

Segue-se extensa informação fiscal, em que são abordados cada um dos itens levantados na impugnação.

Para cabal esclarecimento do Colegiado e tendo em vista uma série de disposições legais envolvidas na questão, conseqüentes diversidades de datas de início e fim de vigência, produtos abrangidos, etc. Em face desses fatos, passo a ler a referida informação fiscal, a fls. 141 em diante.

Preliminarmente, uma reprodução dos fatos constantes da autuação. Em seguida, apreciação e contestação dos itens da impugnação, conforme leio.

A decisão recorrida igualmente produz detalhada análise dos elementos constantes dos autos, argumentos da impugnação e da informação fiscal - elementos que resumimos em nosso relatório - passa a decidir, conforme itens que destacamos.

Isenção no período de 05.10.90 a 31.07.91 - tendo em vista o texto do artigo 17, inciso III, a, do Decreto-Lei nº 2.433/88, com a redação do Decreto-Lei nº 2.451/88, as restrições contidas no Parecer Normativo nº 19/83 não se aplicam ao caso, e, assim sendo, se conclui que tubos (manilhas) de cimento, classificados no Código-TIFI 6810.20.0000, quando empregados em projetos de infra-estrutura na área de saneamento, por concessionárias desses serviços públicos (SADESP, SANEPAR e outras), se qualificam como equipamentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

Por outro lado, a Lei nº 8.191/91 revogou a referida isenção a partir de 11.06.91.

Intimada (fls. 115), a impugnante apresentou demonstrativo de saídas para saneamento e demonstrativo dos créditos de IPI no período de 05.10.90 a 11.06.91, pelo que, à vista desses demonstrativos, foram elaborados outros (fls. 125/139), excluindo do crédito tributário os valores correspondentes às saídas dos tubos (manilhas) de cimento, e respectivos fretes, adquiridos por concessionárias de serviços públicos, para o fim antes referido, e incluindo no crédito tributário os valores correspondentes aos estornos de créditos de IPI incidentes na aquisição dos insumos aplicados nos produtos isentos.

A exigência do imposto, relativamente às demais saídas, isto é, as saídas para outros adquirentes e para fins diversos (não concessionárias do serviço público de saneamento) foram consideradas tributadas, visto que a isenção do art. 45, VIII, do RIPI (contemplada na Portaria nº 263/81) foram revogadas, em decorrência do disposto no artigo 41 e seu parágrafo 1º do ADCT, sendo, então, devido o IPI, a partir de 05.10.90. Improcedentes as alegações da impugnante, quanto à distinção entre isenção e incentivo fiscal, visto que aquela é a forma mais expressiva deste.

Quanto ao período, a partir de 31.07.91, diz a impugnante que "está providenciando a conferência dos cálculos efetuados, reservando-se o direito de pleitear as correções que se façam necessárias".

Todavia o IPI referente a esse período é o correspondente ao destacado nas notas fiscais e registrado nos livros próprios, inclusive de apuração do imposto. Quanto aos créditos, invocando o princípio da não-cumulatividade, pleiteia os referentes à aquisição de insumos não tributados (areia, pedrisco, etc.), o que não procede, por força do disposto no artigo 82 do RIPI/82. Os demais foram considerados para fins de lançamento, conforme se verifica dos demonstrativos de fls. 69/70 e 130/131.

Quanto à exigência do imposto sobre o valor do frete, excluído indevidamente da base de cálculo, a alegação de inconstitucionalidade do art. 15 da Lei nº 7.798/89 não é passível de discussão na esfera administrativa.

Quanto aos casos em que o termo inicial da exigência do imposto foi considerado a partir do fato gerador - e não do vencimento da obrigação - trata-se de imposto não lançado e a sua exigência decorre de ação fiscal, cabível o entendimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

sobre a matéria, decorrente do Parecer CST/DET nº 2.503/82, bem como de reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes, no mesmo sentido.

Quanto à aplicação da TRD no período entre fevereiro e agosto de 1991, diz que a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 80, autoriza a compensação do valor pago ao referido título, entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento do tributo. Permanece incontestável a incidência da TRD sobre tributos, entre a data do vencimento e a do pagamento.

Quanto ao cálculo da multa, no caso de imposto regularmente lançado e não recolhido, sua incidência é mesmo sobre o saldo devedor; mas, quando se trata de imposto não recolhido e nem lançado, incide sobre o total não lançado.

De todo o exposto, decide pelo provimento parcial do feito, conforme os itens acima examinados.

Em recurso tempestivo a este Conselho, ao analisar, nas suas conclusões, a decisão recorrida, diz que esta manteve a exigência fiscal no que se refere aos seguintes itens: a) exigência do tributo, a partir de 11.06.91; b) inclusão, na base de cálculo do tributo do valor do frete realizado por empresa interdependente; c) vencimento da obrigação tributária na ocorrência do fato gerador; e d) incidência de acréscimos indevidos, como TRD, UFIR e multas.

Assim, prossegue, mesmo com o cancelamento de parte substancial do tributo, persiste a exigência deste relativa ao período posterior a 11 de junho de 1991.

Aí, diz que duas correções são necessárias: direito ao crédito do IPI sobre o estoque de produtos acabados, em elaboração e matérias-primas existentes no momento em que se inicia a tributação nas saídas; direito ao crédito sobre todas as matérias-primas, indistintamente, inclusive isentas ou não tributadas (caso da areia e da pedra brita).

Diz que a decisão recorrida, estranhamente, silenciou quanto ao primeiro tópico, o crédito sobre as matérias-primas em estoque. Se foi estornado o crédito, em relação aos produtos saídos com isenção, deveriam ser considerados os relativos aos insumos utilizados no fabrico de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

produtos tributados. A falta de análise, neste particular, declara, acarreta a nulidade da decisão, conforme julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreve.

Passa a abordar a exigência da inclusão dos fretes realizados por interdependentes na base de cálculo do imposto e torna a invocar decisão judiciária, que transcreve, que declara inconstitucional a norma do artigo 15 da Lei nº 7.798/89, conforme já relatado, ao ensejo do exame da impugnação.

Contesta também a adoção do término do período de apuração como data de vencimento do tributo, com exigência dos acréscimos de juros, multa e correção monetária, a partir do fato gerador e não do vencimento legal. Invoca o regulamento do IPI, para dizer que o vencimento é o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente àquela em que ocorreu o fato gerador. E passa a analisar o demonstrativo do levantamento nos casos em que foi adotado dito critério, para impugná-lo, por não encontrar apoio na lei, tampouco no regulamento e diz que o Parecer-CST/DET, invocado pela decisão recorrida, para adotar o critério em causa, não tem base legal.

Passa, em seguida, a contestar o critério adotado para a aplicação da Taxa Referencial Diária (TRD).

Em longas considerações, em grande parte já conhecidas deste Conselho, diz que a taxa em questão não é índice de correção monetária, conforme decisão do STF, que invoca. É uma taxa de juros e, como tal, não pode incidir sobre o valor do débito tributário, pois o próprio auto de infração é claro em fixar os juros de mora, sendo assim, haveria uma aplicação dupla de juros, o que é inadmissível.

Diz que, tanto é verdade que a TRD é taxa de juros que, em 29 de agosto de 1991, com a edição da Lei nº 8.218/91, tal afirmativa foi confirmada, como se depreende do seu artigo 3º, transcrito.

Dai porque - conclui - decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a TRD não é índice de correção monetária, mas sim juros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

Por fim, no que diz respeito à multa, reitera a alegação já apresentada na impugnação, no sentido de que a multa prevista no artigo 364, se devida fosse (porque entende indevida, no caso), deveria ser calculada sobre o imposto não recolhido, que é o saldo apurado em conta gráfica, entre o débito e o crédito, e não sobre o total do imposto que deixou de ser lançado. Por outro lado, a decisão recorrida não apresentou qualquer base legal para o referido critério, a não ser um parecer da Coordenação de Tributação.

Diz que a multa imposta, mesmo que se devido fosse o imposto, não poderia atingir a característica de penalidade e verdadeiro confisco, como é o caso presente, alegando ainda que, em face da superveniência de norma legal isentando o produto do imposto (Decreto nº 551, de 29.05.92), é de se aplicar o princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106 do CTN.

Pede provimento total do recurso.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Verifica-se que, do que ficou decidido pela decisão recorrida, insurge-se a recorrente no presente recurso, pretendendo, conforme itens que se seguem:

a) direito ao crédito do IFI sobre o estoque de matérias-primas, produtos acabados e em elaboração, a partir do momento em que se iniciou a tributação nas saídas, inclusive sobre os insumos isentos ou não tributados, existentes em estoque.

Ora, conforme a referida decisão, e também conforme consta dos autos, o referido direito já lhe foi reconhecido, nos precisos termos do artigo 98 do RIPI/82, quando a impugnante foi intimada a apresentar demonstrativo correspondente, o que foi feito conforme se verifica a fls. 69/70 e 130/131, mas tão-somente em relação aos produtos cuja aquisição conferia o direito em questão; não assim quanto aos insumos não tributados, *ex-vi* dos artigos 81 e 82 do RIPI/82. Ademais, esclareça-se que tais alegações são válidas se apresentadas durante o período da impugnação, conforme expresso no citado artigo 98;

b) que sejam excluídos da base de cálculo o valor dos fretes, sob a alegação de inconstitucionalidade do artigo 15 da Lei nº 7.798/89 de 1989, que o mandou incluir.

Sobre não ser passível de discussão neste Conselho o aspecto constitucional da lei, destaque-se que o "valor da operação", como regra geral de base de cálculo do imposto, é passível de ser especificado ou conceituado por lei, como foi feito com aquele diploma ora contestado;

c) que seja considerado, para efeitos de termo inicial da incidência dos acréscimos legais, não o término do período de apuração, mas sim o vencimento do prazo de recolhimento desse período.

No caso, trata-se de imposto não lançado e que foi exigido em ação fiscal. São reiteradas as decisões deste Conselho, em apoio ao entendimento da decisão recorrida. Isso tendo em vista que o imposto não lançado, diferentemente do imposto lançado, escriturado e não recolhido, se acha subtraído à apuração do Fisco, a não ser em exame mais rigoroso. Por isso que, apurada a falta, considera-se devido o imposto desde a ocorrência do fato gerador, conforme, aliás, também vem reiteradamente se pronunciando a administração (v. Parecer-CST/DET nº 2.503/82);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.004149/92-07  
Acórdão nº: 202-06.899

d) a multa do artigo 364, II, deveria ser calculada sobre o valor do imposto devido, deduzido o crédito a que a contribuinte tinha direito e não sobre o total do imposto não lançado.

Preliminarmente, vale para tal alegação o que foi dito no item precedente, quanto à maior gravidade da falta decorrente de imposto não lançado, em relação ao imposto lançado e não recolhido. Depois, a exigência é textual do art. 364, II, do RIPI/82;

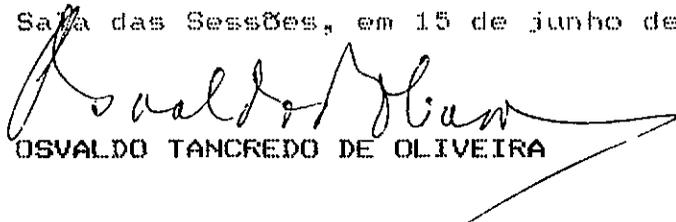
e) critério adotado na aplicação da TRD.

Quanto a esse item, é de se adotar o mesmo critério reiteradamente adotado por este Conselho, conforme expresso na parte final deste voto, devendo a decisão recorrida se ajustar ao referido critério, na hipótese de ter havido discrepância na aplicação do referido índice.

Assim sendo, voto pelo não-provimento do recurso, com a ressalva a seguir expressa, no que diz respeito à TRD:

No que diz respeito à cobrança da TRD no período de 04.02.91 a 29.07.91, temos que a Lei nº 8.383/91, pelos seus artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação ou a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177/91 (artigo 9º), considerou indevidos tais encargos, e, ainda, pelo fato da não-aplicação retroativa do disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218/91, devem ser excluídos da exigência os valores da TRD relativos ao período de fevereiro de 1991 a 29 de julho de 1991, quando, então, foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91 e Lei nº 8.218/91.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 1994.

  
OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA