



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.003155/95-13
SESSÃO DE : 16 de junho de 2004
RECURSO Nº : 126.155
RECORRENTE : PETRONASA PETRÓLEO NACIONAL S.A.
INDÚSTRIA E COMÉRCIO.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

RESOLUÇÃO Nº 303-00.950

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, declinar da competência de julgamento do recurso para o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 16 de junho de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, SÉRGIO DE CASTRO NEVES, Nanci GAMA, SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA e DAVI EVANGELISTA (Suplente). Esteve Presente a Procuradora da Fazenda Nacional MARIA CECILIA BARBOSA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950
RECORRENTE : PETRONASA PETRÓLEO NACIONAL S.A.
INDÚSTRIA E COMÉRCIO.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, formalizado por Auto de Infração a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em virtude de apuração de saída de produtos tributados, com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e alíquota e ainda falta de recolhimento do imposto no período de 01/01/91 a 31/12/91, por não ter o contribuinte procedido ao estorno de crédito dos insumos aplicados em produtos não tributados.

Segundo consta do Termo de Verificação, juntado às fls. 33/36, “a fiscalizada deu saída a produtos de sua industrialização sem destaque do imposto sobre produtos industrializados, no período de 01/01/91 até 15/03/93, por erro de classificação fiscal e por considerá-los imunes, na forma do parágrafo terceiro do art. 155 da Constituição Federal de 1988”, e ainda, “deixou de proceder ao estorno do crédito de IPI, relativo aos insumos aplicados em produtos não tributados, conforme preceitua o art. 100, inciso I, alínea “a” do RIPI/82, no período de 01/01/91 a 31/12/91.”

Quanto ao erro de classificação fiscal o lançamento enquadrrou-se nos artigos 55, inciso I “b” e inciso II “c”; 107, II c/c artigos 15; 16; 17 e 62; 112, IV e 59, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Pela falta de estorno de crédito/estorno a menor, o lançamento foi enquadrado no artigo 107, inciso II, c/c artigo 100, inciso I alínea a; 112, inciso IV e 59, do mesmo Regulamento.

Em tempestiva Impugnação ao lançamento, a Recorrente aduz, preliminarmente, que:

(i) é ilegal a incidência da Taxa Referencial Diária – TRD sobre o débito tributário, uma vez criada pela Lei nº 8.177/91, artigo 9º, foi repudiada pelo Poder Judiciário e teve sua legitimidade negada como acréscimo às cobranças tributárias, o que levou o próprio Governo a reformulá-la, passando a tratá-la como “juros de mora”, decisão manifesta em seguidas Medidas provisórias que culminaram

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

na edição da Lei 8.218. 91, que alterando o artigo 9º da Lei 8.177/91, consignou que “incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.” Conclui que a TRD não se presta como fator de correção monetária, sendo uma taxa de juros, ressaltando que a posição do Judiciário é firme e pacífica neste ponto, como também já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

(ii) como “juros de mora”, a TRD nasceu com a Lei 8.218, com sua publicação, que se deu em 30 de agosto de 91, sendo exigível, portanto, a partir de 01 de setembro de 91, não sendo possível computá-la, como pretende o lançamento, a partir de 01 de fevereiro de 1991, por ser constitucionalmente vedado o efeito retroativo na sistemática legal vigente, como já decidido pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

(iii) o reconhecimento de ser indevida a aplicação da TRD como correção monetária é ainda concluído nos artigos 80 *usque* 84 da Lei nº 8.383/91, que autorizam a compensação ou restituição dos valores recolhidos a esse título;

(iv) após setembro de 1991, sendo cobrado como “juros moratórios”, o acréscimo da TRD não pode exceder a 12% ao ano, por força de disposição expressa em lei, sob pena de configurar crime de usura, Constituição Federal de 1988, art. 192, § 3º; art. 1062 do Código Civil; Decreto nº 22.626/63; Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º; e art. 80 da Lei nº 8.383/91), como também decidido no Conselho de Contribuintes.

Como pedido preliminar, requer seja decretada a inaplicabilidade da TRD no período entre fevereiro e agosto de 1991 e, após esse período, que os juros de mora não ultrapassem a taxa de 12% a.a.

No mérito, alega, em suma, que:

- I. a fixação das características técnicas dos produtos derivados do petróleo encontra-se sob a égide do órgão legal próprio do Poder Executivo, o Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), nos precisos termos do artigo 222, inciso VIII do Decreto nº 99.244/90, razão pela qual ao mesmo DNC está submetida a Suplicante, para fins de registro de todos os produtos derivados de petróleo de sua fabricação e comercialização;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

- II. os produtos objeto da autuação (das linhas Cortex, Transcortex, Supercortex, Emulcortex, Solcortex, Tempera, LCH, HDS-3-10W e TF 2000, atualmente TF-46), são óleos lubrificantes, para aplicações industriais as mais diversas, onde são requeridas especificações rígidas necessárias à lubrificação de engrenagens e outros mecanismos e controles secundários, apresentando características inequívocas, propiciando índices de viscosidade que atendem às especificações técnicas, excelente resistência à oxidação, propriedades antiferrugem, demulsionabilidade e resistência à formação de espuma;
- III. em consonância com o que dispõe o Decreto nº 507/92, submeteu os produtos de sua fabricação e comercialização, objeto dos autos, ao controle e fiscalização do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, que expediu Certificados de Registro de Marca, segundo os quais os produtos em questão enquadram-se nas especificações do DNC correspondentes à óleos lubrificantes, formulados a partir de óleos básicos de destilação direta, tudo nos termos do serviço de análises daquele órgão;
- IV. a classificação fiscal nas posições 2710.00.02.01 e 2710.00.0202 da TIPI, dos produtos em questão, tal como adotadas pelo contribuinte, acham-se inteiramente corretas, posto que estão em perfeita consonância com os respectivos registros dos produtos junto ao DNC;
- V. a classificação fiscal faz-se mediante o emprego de Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, valendo realçar a de nº 3, “a”, que aplica-se categoricamente aos autos, posto que, “ao contrário das classificações fiscais nas posições 2710.00.0201 e 2710.00.0202, como “óleos lubrificantes a granel” e “óleos lubrificantes embalados” que efetivamente referem-se aos produtos fabricados e comercializados pela Suplicante, o Sr. Auditor Fiscal pretende atribuir-lhes classificação relativa a “outros”, prevista na posição 2710.00.9999, alusiva a “qualquer outro” óleos de petróleo ou minerais betuminosos;”
- VI. “pretende o Sr. Autuante privilegiar a classificação genérica em detrimento daquelas específicas para os produtos em tela, em flagrante desacordo com a Regra 3 “a” de classificação e.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

igualmente, em frontal infringência às regras que tratam do abastecimento nacional de petróleo e seus derivados, cuja aplicação cabe, e a nenhum outro órgão, ao DNC”;

- VII. classificando-se os produtos fabricados e comercializados pela Recorrente nas posições correspondentes a óleos lubrificantes, como aliás registrados no órgão legal próprio – DNC, não resta a mínima dúvida de estarem os mesmos amparados pela imunidade a que se refere o § 3º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988;
- VIII. ainda que não seja improcedente a autuação por tais aspectos, ela também o é em face de não haver sido considerado no levantamento fiscal os créditos a que faz jus pela entrada tributada de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação dos produtos em questão;
- IX. nos termos do artigo 153 da Constituição Federal o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto, bem como não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, o que se repete no artigo 49 do Código Tributário Nacional;
- X. a sistemática adotada pelo legislador constitucional e reafirmada pelo legislador ordinário no artigo 25 da Lei 4.502/64, opera o princípio da não-cumulatividade, em que numa perspectiva global do conjunto das operações entre as mercadorias entradas, bem como as dele saídas, inexistente qualquer vinculação entre os produtos “entrados” e os “saídos”;
- XI. o direito ao crédito decorrente das entradas de mercadorias no estabelecimento fabril para emprego na produção, com a finalidade de abater do débito pelas saídas dos produtos fabricados, tem índole constitucional, inserindo-se no campo do Direito Público, sendo oponível ao Estado, de forma, qualquer restrição, como no caso, a dito direito só pode ocorrer no mesmo nível, qual seja o constitucional;
- XII. o legislador complementar instituiu como método, para a plena eficácia do princípio constitucional da não-cumulatividade, aquele segundo o qual o crédito se dá pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

conjunto das operações que deram origem à entrada das mercadorias no estabelecimento, para ser confrontado com o débito pelo conjunto das operações decorrentes das saídas das mercadorias do estabelecimento fabril;

- XIII. inexistente na Constituição Federal, na Lei Complementar e na Legislação Ordinária, qualquer vinculação a que o crédito pela entrada de uma mercadoria esteja adstrito ao débito pela saída da mesma mercadoria;
- XIV. a figura da não tributação quer demonstrar que o legislador ordinário atribuiu aos produtos em questão o grau de essencialidade máxima, fazendo com que ao invés de seletivizar a alíquota, para reduzi-la, simplesmente optou por não sujeitá-los ao tributo, de forma que, permitir que a Suplicante seja obrigada ao estorno dos créditos relativos aos insumos empregados na fabricação de tais produtos, seria aceitar "que a intenção do legislador ordinário caia no vazio, pois de alguma forma submeter-se-á o produto ao pagamento de alguma parcela do IPI, exatamente aquela que recaiu sobre os insumos."
- XV. a exigência é igualmente improcedente por atribuir relevância à essencialidade do insumo e não à essencialidade do produto final que com aquele é fabricado, em total subversão ao arcabouço constitucional e legal do IPI.

Requer seja acolhida a preliminar de exclusão da TRD como fator de atualização monetária dos alegados débitos até agosto de 1991, e ainda que a partir de então os juros sejam limitados ao percentual previsto no artigo 192 da Constituição Federal.

No mérito, requer pela improcedência da autuação, pelos argumentos expostos.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, a autoridade julgadora de primeira instância prolatou voto em que manteve em parte o lançamento, nos termos da ementa:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/1991 a 15/03/1993

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

Ementa: ÓLEOS LUBRIFICANTES.

Os óleos lubrificantes tanto os destinados à lubrificação de motores, como os destinados à lubrificação de sistemas hidráulicos, tempera e corte, são classificados na posição 2710.00.02 da TIPI/88.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1991 a 15/02/1992

Ementa: MULTAS.

Aplica-se a legislação mais benéfica aos atos e fatos não definitivamente julgados para reduzir a multa ao patamar de 75%.

JUROS DE MORA. TRD.

Exclui-se de ofício a TRD dos lançamentos tributários, nos termos de ato administrativo emanado da Secretaria da Receita Federal.

Lançamento Procedente em Parte.”

A decisão de primeira instância entendeu estar correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, contudo, entende correto o lançamento quanto ao estorno de crédito do IPI.

Com relação à multa de ofício, entendeu que a mesma “deve ser reduzida ao patamar de 75%, por força do disposto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 45, combinado com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 106, inciso II, alínea “c”.

Da decisão, recorre tempestivamente o contribuinte, insurgindo-se contra a manutenção do lançamento por suposto descumprimento do artigo 100, inciso I, “a” do RIPI/82, bem como à multa aplicada, aduzindo, em síntese, que:

- I. a reforma da decisão de primeira instância é imperativa, pois sua fundamentação afronta: os princípios constitucionais da não-cumulatividade, da seletividade e da essencialidade, premissas basilares que devem nortear as regras de cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; o entendimento do tema externado pelo órgão pleno do Supremo Tribunal Federal, sacramentado a partir do julgamento do RE nº 212.484-2/RS; o comando do § 3º do art. 155 da Constituição Federal, reconhecido na própria decisão recorrida como aplicável à espécie;
- II. a imposição de multa de ofício trazida pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96, viola o princípio da tipicidade penal tributária, “já que imputa à Recorrente a prática de conduta que,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

reconhecidamente, ela não realizou.” Ressaltando ainda que por erro aritmético a decisão recorrida aplicou penalidade de 77% sobre o valor do imposto exigido;

- III. a inconstitucionalidade da exigência mantida foi admitida tacitamente pelo legislador ordinário ao editar a Lei 9.779/99, e sacramentada em julgamento do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, em que restou consignado aos contribuintes um direito ainda maior que o pleiteado pela Recorrente, qual seja, o de lançar a crédito o valor de IPI que seria incidente em insumos, se estes não fossem isentos do imposto;
- IV. aduz que no referido julgado, “entendeu-se que nem sequer existe a necessidade do pagamento de imposto na entrada dos insumos (se isentos obviamente !!) para que o direito ao crédito seja reconhecido. Até mesmo porque à mingua da garantia deste direito a própria isenção fica desfigurada.”, como transcrito em seu voto em referência;
- V. no caso a entrada dos insumos é tributada e a saída do produto industrializado não o é, contudo, aplica-se a mesma linha de raciocínio, no sentido de que o crédito na entrada deve ser mantido, caso contrário a recorrente suportará ônus tributário em operações que não devem ser tributadas, o que viola o princípio da não-cumulatividade e deturpa a reconhecida imunidade de seus produtos;
- VI. “se à Recorrente não for garantido o direito à manutenção do crédito de IPI lançado na entrada dos insumos utilizados para a fabricação dos produtos imunes, a própria imunidade restará comprometida, pois a Recorrente suportará, ainda que parcialmente, um ônus tributário incidente sobre sua parcela de atuação na escala produtiva.”;
- VII. A prevalecer o entendimento da decisão recorrida fere-se os princípios constitucionais da seletividade, da essencialidade e da não-cumulatividade;
- VIII. Corroboram seu entendimento as manifestações do E. STF e do Conselho de Contribuintes, no sentido de que os contribuintes tem direito à manutenção dos créditos de IPI referentes aos insumos utilizados na fabricação dos produtos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

ao final comercializados com isenção, com alíquota zero, ou, como no caso, não tributados pelo tributo federal;

Requer seja reformada a decisão de primeira instância no aspecto que mantém na cobrança original os valores referentes à glosa do crédito de IPI lançado nas entradas dos insumos que integraram os óleos lubrificantes, de saída não tributada.

Manifesta-se contra a aplicação da multa capitulada no artigo 45 da Lei 9.430/96, já que não praticou nenhuma das condutas previstas neste dispositivo legal, o que fora reconhecido pela própria decisão recorrida ao cancelar a parcela da cobrança inicial, por ter constatado que a classificação fiscal atribuída pela Recorrente aos produtos dos quais deu saída estava correta, bem como que estes produtos (óleos lubrificantes) são imunes à tributação do IPI, de forma que não incorreu em nenhuma das condutas avençadas pelo tipo penal invocado. Seu entendimento se corrobora na citação de acórdão do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Ressalta que os valores de IPI mantidos pela decisão recorrida, assim o foram por suposta inobservância do revogado artigo 100, inciso I, alínea "a" do RIPI/82, conduta não albergada pelo tipo penal imposto pela decisão.

Ressalta, apesar da aduzida improcedência integral da multa cominada, que houve erro aritmético no lançamento da mesma.

Por fim, contesta a correção dos valores exigidos pela Taxa Selic, por ser abusiva, por não ser lícito ao Fisco a utilização dos juros moratórios calculados por taxa de juros que possuem natureza remuneratória, pois o que se busca é uma compensação ou reparação de um dano, o que não corresponde ao percentual da taxa Selic, como preceituam os artigos 161, § 1º; 192, § 3º da Constituição Federal e entendimento dos Tribunais e ainda do Superior Tribunal de Justiça.

Requer seja desconstituída a autuação integralmente, ou se assim não for, seja cancelada a imposição da multa de ofício, ou no mínimo seja retificado o erro aritmético apontado, e por fim, seja declarada a inaplicabilidade da cobrança de juros com base na SELIC.

O documento de fls. 188 demonstra a garantia ao seguimento do Recurso Voluntário.

Às fls. 191, informação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, acerca do erro de cálculo apontado pela Recorrente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

A teor do Despacho de fls. 207, verso, a matéria é de competência
do Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

VOTO

Concessa maxima venia do entendimento do Presidente dessa C. 3ª Câmara, Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, levanto, preliminarmente, de ofício, a incompetência deste Terceiro Conselho para julgamento do presente recurso voluntário.

Com efeito, o Auto de Infração originário comportava duas acusações: a primeira, relativa a erro na classificação fiscal de óleos lubrificantes; e, a segunda, a não ter o contribuinte procedido o estorno do crédito de IPI, relativo aos insumos aplicados em produtos não tributados.

A decisão de 1ª instância, Acórdão DRJ/RPO nº 1.390/02 julgou improcedente a autuação quanto ao item 1 e procedente quanto ao item 2. Deixou de recorrer de ofício do item 1, pois não alcançava o valor de alçada.

Portanto, o Recurso Voluntário abriga, apenas, a matéria relativa ao direito de crédito dos insumos adquiridos para comercialização de produtos não tributados. Essa matéria, direito creditório do IPI, está claramente definida no inciso II do parágrafo único, do art. 8º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, como sendo de competência do Segundo Conselho, *in verbis*:

“ Art. 8º Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o IPI incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

..... omissis

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

..... omissis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

II - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)”

De outro lado, dispõe o Regimento Interno no art. 9º, parágrafo único, e incisos abaixo transcritos que:

“ Art. 9º. Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

I - imposto sobre a importação e a exportação;

II - imposto sobre produtos industrializados nos casos de importação;

..... omissis

XVI - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

..... omissis

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

I - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002).”**

Em outras palavras, compete ao E. Segundo Conselho o exame de toda a matéria, inclusive direito creditório, atinente ao IPI, exceto o IPI vinculado à importação, operações com a Zona Franca de Manaus e classificação de mercadorias, exceções essas pertinentes a esse E. Terceiro Conselho.

Como relatado, não é objeto deste processo o IPI na importação, nem operações com a ZFM, e estando a questão de classificação fiscal resolvida em definitivo na 1ª instância, e não se relacionando o direito creditório glosado com qualquer dessas hipóteses, não há como entender competente esse E. Terceiro Conselho para dirimir a questão remanescente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

O meu voto é pois para declinar da competência em favor do E. Segundo Conselho de Contribuintes.

Caso ultrapassada a questão preliminar, passo a examinar o mérito do Recurso Voluntário que diz respeito ao item II do Auto de Infração: falta de estorno de crédito de IPI.

De acordo com o Termo de Verificação, às fls. 36, o Recorrente deixou de proceder ao estorno do crédito de IPI, referente aos insumos utilizados em produtos não tributados, conforme dispõe o art. 100, inc. I, "a" do RIPI/82:

"Art. 100 - Será anulado, mediante, estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;"

Por seu lado, o Recorrente argumenta com os princípios da não-cumulatividade, da seletividade e da essencialidade que norteiam a cobrança do IPI e acena com uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao examinar Recurso Extraordinário, de nº 212.484-2/RS, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo julgamento foi assim ementado:

"CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - IPI - ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção."

Segundo o Recorrente, esta decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal teria sacramentado, perante o Poder Judiciário, um direito a crédito ainda mais amplo qual seja: o direito dos contribuintes de lançar como "crédito o valor do IPI que "seria" incidente sobre insumos, se estes não fossem isentos do imposto.

O voto do Sr. Ministro Nelson Jobim no julgamento do STF assevera:

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

"A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação."

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."

No caso sob julgamento, acrescenta o Recorrente que, embora a operação seja inversa, aqui a entrada dos insumos é tributada e a saída do produto industrializado não o é, aplica-se exatamente a mesma lógica: o crédito da entrada deve ser mantido, caso contrário o Recorrente arcará com o ônus tributário em operações que não devem ser tributadas, o que violaria o princípio da não - cumulatividade e, conseqüentemente, deturparia a reconhecida imunidade de seus produtos.

Como é sabido, sendo o IPI um imposto plurifásico, com propensão a sobreposições tributárias, foram concebidas formas de evitar tais operações sobrepostas, entre elas, as conhecidas como "tax on tax", "base on base" e a de apuração periódica.

Na primeira forma, "tax on tax", compensa-se o tributo pago numa operação com o devido na outra. Na segunda, compensam-se as bases de cálculo, e na terceira forma, de se evitar a sobreposição tributária, apura-se o imposto a pagar mediante confrontos periódicos de créditos, decorrentes do imposto relativo às mercadorias entradas, com débitos do mesmo imposto, decorrentes das saídas de mercadorias.

No Brasil, como se sabe, foi adotada a terceira forma, isto é, o da apuração periódica e, assim sendo, inexistente vinculação entre a mercadoria entrada e a mercadoria saída, mas sim a vinculação com o período em que ocorreram as entradas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

e saídas de mercadorias que resultaram no confronto entre os respectivos débitos e créditos gerados naquele período.

Em outros termos, conforme o art. 49 do CTN, que repete a norma constitucional, pelo princípio da não-cumulatividade, o crédito, resultado do conjunto das entradas de mercadorias no estabelecimento, será confrontado com o débito, resultado do conjunto das saídas de mercadorias do mesmo estabelecimento fabril, em determinado período.

Assim, ao meu ver, não existe no texto constitucional, nem na legislação complementar nem na ordinária pátria previsão para que o crédito pela entrada de uma mercadoria esteja adstrito ao débito pela saída da mesma mercadoria.

Releva observar que os princípios da seletividade e da essencialidade, que resultam em tributação a menor ou não tributação, cairiam no vazio da ineficácia se o contribuinte não pudesse manter o crédito pela saída não tributada de uma mercadoria.

Aliás, é este o raciocínio, só que em situação inversa, que levou o Ministro Nelson Jobim a concluir no voto já transcrito acima que *"a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento"*.

É sabido que o escopo maior da seletividade e da essencialidade é a estimular industrialização de certos produtos, considerados pela Administração Pública de maior interesse e relevância social. E que o princípio da não-cumulatividade evita o efeito cascata que oneraria ainda mais o consumidor final.

Na hipótese sob julgamento a essencialidade dos produtos exsurge do próprio legislador constitucional que tratou de retirá-los do campo da incidência do IPI.

Disso tudo resulta que, se ao Recorrente não for reconhecido seu direito à manutenção do crédito de IPI decorrente da entrada de insumos utilizados em produtos não tributados, a própria imunidade ficará evidentemente comprometida já que o Recorrente é quem suportará parte do ônus tributário incidente sobre a sua atuação produtiva.

A este respeito e seguindo o posicionamento do E. Supremo Tribunal Federal, o Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.155
RESOLUÇÃO Nº : 303-00.950

1) "IPI - CRÉDITOS BÁSICOS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO - SAÍDA TRIBUTADA - POSSIBILIDADE DO CONTRIBUINTE CREDITAR-SE.

Diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (RE nº 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero." (Acórdão nº 201-75.412)

2) IPI - CRÉDITOS BÁSICOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ENTRADAS COM ALÍQUOTA ZERO - SAÍDA TRIBUTADA - POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE CREDITAR-SE - Diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (RE nº 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero. Recurso voluntário provido. (Acórdão nº 201-75657)

No mesmo sentido decidiram os V. Acórdãos nºs, 201.75659, 201.75656 e 201.75658.

À vista do que vai acima exposto, meu voto é no sentido de, preliminarmente, declinar da competência para que o julgamento de mérito se processe perante o Segundo Conselho de Contribuintes, e, caso ultrapassada a preliminar, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência tributária.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator