



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Sessão de : 19 de maio de 1994

ACORDÃO nº 203-01.527

Recurso nº: 93.175

Recorrente: PANASONIC COMPONENTES ELETRONICOS DO BRASIL LTDA.

Recorrida : DRF EM TAUBATE - SP

IPI - CREDITO DO IMPOSTO - Nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do "montante cobrado na operação anterior", ou seja, do imposto incidente sobre os insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo, em face de isenção.

RESSARCIMENTO INDEVIDO - A Lei nº 8.387/91 assegura apenas a manutenção na escrita fiscal dos créditos do I.P.I. incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos remetidos para a Z.F.M., ficando, assim, vedada sua utilização para fins de ressarcimento em espécie.

MULTA E JUROS DE MORA - A utilização indevida do crédito do imposto relativo aos insumos empregados nos produtos enviados para a Z.F.M., em face da equiparação à exportação prevista no art. 4º do D.L. nº 288/67, sujeita o infrator, nos termos do art. 380 do RIPI/82, à multa de 50% da quantia ressarcida, corrigida monetariamente, além da devolução do respectivo valor acrescido da correção monetária e dos juros de mora. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PANASONIC COMPONENTES ELETRONICOS DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a TRD no período de 04/02 a 29/07/91. Fez sustentação oral pela Recorrente o advogado Dr. Pedro Aparecido Lino Gonçalves. Ausentes os Conselheiros MAURO WASILEWSKI e TIGERANY FERRAZ DOS SANTOS.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1994.


OSVALDO JOSÉ DE SOUZA - Presidente e Relator


MARIA WANDA DINIZ BARREIRA - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

VISTA EM SESSÃO DE 07 JUL 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RICARDO LEITE RODRIGUES, MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA, SERGIO AFANASIEFF, CELSO ANGELO LISBOA GALLUCCI e SEBASTIAO BORGES TAQUARY.

/fclb/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Recurso Nº: 93.175

Acórdão Nº: 203-01.527

Recorrente: PANASONIC COMPONENTES ELETRONICOS DO BRASIL LTDA.

R E L A T O R I O

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 54/58):

"A empresa supra foi, em decorrência de ação fiscal externa, autuada e intimada a recolher o I.P.I. e os acréscimos legais consubstanciados no Auto de Infração a fls. 06, sob o fundamento de ter solicitado e obtido indevidamente ressarcimento do I.P.I. incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos remetidos para a Zona Franca de Manaus, tendo em vista que o art. 4º da Lei nº 8.387/91, no qual se estribou o pedido, permite apenas a manutenção e não a utilização (ressarcimento em espécie) do crédito relativo a esses insumos, conforme o entendimento expresso pelo Parecer C.S.T. nº 06, de 28.04.92.

Inconformada, impugnou, tempestivamente, o lançamento em tela, aduzindo as razões de fls. 10/17, onde, em síntese, alega que:

a) o teor do art. 2º do D.L. nº 1.426/75, embaixador do art. 104 do RIR/82, assim como esse dispositivo regulamentar não autorizam o entendimento manifestado no P.N. C.S.T. nº 06/92 de que os créditos incentivados do I.P.I. somente poderão ser utilizados pela forma excepcional de ressarcimento em espécie se o ato legal concessório expressamente afirmar ficarem asseguradas, a manutenção e a utilização dos créditos, posto que as normas constantes desses dispositivos legais estabelecem, tão-somente, que os créditos incentivados que forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados poderão ser utilizados em outras formas de aproveitamento estabelecidas pelo Ministro da Fazenda, inclusive o ressarcimento em dinheiro;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

b) sequer sentido lógico possuem as conclusões a que se chegou em tal parecer, não só porque a utilização do crédito do imposto é inerente à sua manutenção, como também porque a simples manutenção do crédito, sem a possibilidade de sua utilização em outras formas de aproveitamento, inclusive ressarcimento em dinheiro, no caso das empresas que remetem a totalidade ou, como no seu próprio, a quase totalidade dos produtos para a Z.F.M., equivaleria a estorno do crédito, posto que esse permaneceria inutilmente na escrita fiscal, o que tornaria inócua a norma legal que tivesse assegurado essa "manutenção", sendo de se ressaltar que, antes da edição do referido Parecer, o Fisco federal, diante da legislação aplicável à matéria, em momento algum deixou de reconhecer o direito à utilização, em outras modalidades de aproveitamento, inclusive mediante o ressarcimento em dinheiro, dos créditos de I.F.I. referentes aos insumos utilizados nos produtos remetidos à Z.F.M., que não tivessem sido absorvidos no período de apuração do imposto, entendimento esse que estava firmado nos Pareceres C.S.T. ngs 31 e 46/79 e que foi adotado mesmo durante vários anos sob a vigência da Portaria MF nº 322/80 citada naquele primeiro Parecer (nº 06/92);

c) o quadro legal ensejador do mencionado reconhecimento do direito de utilização, em outras modalidades de aproveitamento, inclusive ressarcimento em dinheiro, permanece inalterado diante dos preceitos contidos na C.F. de 1988, posto que o art. 4º das D.T.C.F. assegura, pelo prazo de vinte e cinco anos, todos os incentivos fiscais aplicáveis, quando de sua promulgação, à Z.F.M., dentre os quais se inclui, é claro, o referido reconhecimento, consoante disposto no art. 7º, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/64, por força da equiparação determinada pelo art. 4º do D.L. nº 288/67, sendo, pois, meramente didático ou reafirmativo de direito o art. 4º da Lei nº 8.387/91;

d) não se pode deixar de reconhecer, de outra parte, que, estabelecendo o art. 153, parágrafo 3º, inc. III, da C.F./88, que o I.F.I. não incidirá sobre produtos destinados ao exterior, tal regra de imunidade necessita ser interpretada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

de forma a não comportar restrições de ordem infra-constitucional não autorizadas, que desfigurem ou reduzem o seu alcance, devendo, como consequência, ser assegurado o direito à manutenção (e à utilização, que lhe é inerente) dos créditos do imposto que oneram os insumos utilizados na industrialização daqueles produtos, pois um entendimento diverso configuraria claramente uma anulação parcial de benefício previsto na Carta Magna, já que não haveria mais imunidade, mas simples redução tributária, o que não foi previsto pelo legislador constituinte, raciocínio que, tendo em vista a equiparação efetivada pelo art. 4º do D.L. nº 288/67, deve ser acompanhado quando se trata das remessas de produtos industrializados para a Z.F.M.;

e) por fim, apenas "ad argumentandum", caso possuísse fundamento o entendimento constante do P.N. CST nº 06/92, não poderia prevalecer a exigência fiscal formulada, posto que, constituindo o ressarcimento em dinheiro dos créditos de IPI de que se cuida prática reiteradamente observada pelo Fisco, se torna incabível a imposição de penalidade bem como a cobrança de juros de mora e de correção monetária, a teor do previsto no art. 100, inc. III e parágrafo único, do C.T.N. e se não fora bastante, como não se trata, no caso, de ressarcimentos enquadrados no subitem 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 125/89, inaplicável se mostra a regra prevista no subitem 7.1 de tal ato, sendo portanto incabível, também por esse motivo, a cobrança de juros de mora e de correção monetária, assim como a imposição de multa (a qual sequer é cabível nos casos do subitem 4.2), e ainda é incabível, em face do que estabelece o artigo 112 do C.T.N., a multa prevista no art. 380 do RPI/82, por não tipificado o ilícito fiscal previsto em tal dispositivo regulamentar, já que, além de não ter infringido qualquer norma legal (apenas requereu, de forma regular, os ressarcimentos dos créditos), os ressarcimentos realizados não dizem respeito a produtos exportados.

Falando sobre a impugnação, em atendimento às normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, o autor do feito opina pela manutenção da exigência (fls. 53)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29
Acórdão nº 203-01.527

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência constante do auto de infração, cuja ementa destaca:

**"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
RESSARCIMENTO INDEVIDO**

A Lei nº 8.387/91 assegura apenas a manutenção na escrita fiscal dos créditos do I.P.I. incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos remetidos para a Z.F.M., ficando, assim, vedada sua utilização para fins de ressarcimento em espécie.

MULTA E JUROS DE MORA

A utilização indevida do crédito do imposto relativo aos insumos empregados nos produtos enviados para a Z.F.M., em face da equiparação à exportação prevista no art. 4º do D.L. nº 288/67, sujeita o infrator, nos termos do art. 380 do RIFI/82, à multa de 50% da quantia ressarcida, corrigida monetariamente, além da devolução do respectivo valor acrescido da correção monetária e dos juros de mora."

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal (fls. 64/72) alegando as mesmas razões da peça impugnatória.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO JOSE DE SOUZA

Quanto à norma Constitucional sobre a cumulatividade, ou, melhor dizendo, sobre o princípio da não-cumulatividade, considero fundamental a análise do próprio dispositivo constitucional que, aliás, não deixa o menor resquício de dúvida quanto à interpretação mais adequada de seu conteúdo.

Trago ao processo o parecer exarado no Processo nº 10.280.7432/92-14 pelo Auditor Fiscal do Tesouro Nacional Armando Zurita, que nos remete a uma lição perfeita e acabada sobre o tema.

"o que é não-cumulatividade"

É um princípio constituído na França, para obter-se a viabilidade da cobrança do imposto sobre o valor agregado "sur la valeur ajoutée", que poderíamos traduzir pelo valor acrescido. A Emenda Constitucional nº 18/65, que modernizou a estrutura do sistema tributário nacional, em seu art. 11 - já transcrito na impugnação (fls. 13), deu origem ao art. 49 do CTN, Lei 5.172/66, que erigida à condição de Lei Complementar, passou a vigorar em 1º/01/1967, estabelecendo as regras cujos destinatários são os agentes públicos e os sujeitos passivos da obrigação tributária, de acordo com os fatos geradores e respectivas obrigações tributárias decorrentes.

De nada vale discutir-se neste feito o tratamento legal da não-cumulatividade do ICM.

O fulcro da questão está no conceito da não-cumulatividade do IPI, tanto na Constituição Federal, na lei ordinária e RIPI em vigor.

A Lei Maior, CF-88, estabelece claramente que:

"Art. 153 - compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item V;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

Parágrafo 3º - o imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (refrigerante é essencial)

II - Será não cumulativo, compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nos anteriores;"

Portanto, a ordem maior contida no comando da norma constitucional DETERMINA a compensação dos débitos pelas saídas COM O MONTANTE COBRADO nas operações anteriores.

Não há que se confundir isenção que é uma liberalidade do sujeito ativo (União, Estado, Município e Distrito Federal), estabelecida por lei ordinária e por esta mesma hierarquia revogada, com princípios instituídos na Lei Maior justamente no Capítulo I que trata do Sistema Tributário Nacional.

Isenção é uma das categorias de Técnicas de Tributação, que opera-se para diante após sua concessão por sujeito ativo da relação jurídica tributária. Este conceito é o do art. 175 do CTN. Vamos esclarecer a diferença didático-jurídica entre Isenção e Anistia: esta operar-se para fatos anteriores e a isenção opera-se para fatos posteriores.

Isenção e Anistia são fontes excludentes do crédito tributário, conforme o art. 175 do CTN.

Já o art. 176, parágrafo único do CTN, traz luz sobre o aplicação especial da isenção.

"Art. 176 - A isenção,.....
Parágrafo único - A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

Justamente o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, matriz legal inserida no RIPI no art. 45, XXI, criou as condições legais para o escoamento da produção industrial da Z.F. Manaus para consumo interno ou comercialização em qualquer ponto do território nacional.

Só que a impugnação não quis reproduzir o parágrafo único do art. 176, pois o fato dificultaria colocar a questão da isenção.

Mas não há que derivar o cerne da questão!

Ocorre que o fulcro da questão é a aplicação da Lei Maior, a Constituição Federal.

Dai, não ser cansativo relembrar que a não-cumulatividade tem uma só fonte formal original, justamente a norma embutida no inciso II do parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal/88. Lá diz que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação o montante **cobrado** nas operações anteriores.

Sabemos que quaisquer normas precisam de interpretação e integração do mundo jurídica. Até o silêncio pode ser interpretado. Contudo, a hierarquia interpretativa disciplinada no art. 108 do CTN nos remete aos princípios de Direito Tributário. E de fato, a **não-cumulatividade** é um **princípio** que impõe limitações ao poder de tributar (Seção II do Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do Título VI - DA TRIBUTAÇÃO e DO ORÇAMENTO).

Quer dizer. A não-cumulatividade do IPI é um princípio a ser observado, por força constitucional limitadora. Mas a limitação está constitucionalmente limitada ao montante nas operações anteriores. isto é, quando o contribuinte do IPI - caso da autuada soma seus débitos devidos pelas saídas no período de apuração, ele está autorizado a compensar o montante **cobrado** nas operações industriais anteriores (aquisições).

Este é o princípio constitucional que se auto-limitou.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

Se a lei ordinária estendesse direitos além dessa auto-limitação seria passível de ação popular através da Procuradoria Geral República flagrantemente inconstitucional.

Jurisprudência alguma sobre o instituto da isenção, que pelo próprio nome diz não é preceito constitucional, pois vive no mundo jurídico através do CTN; a Doutrina também não poderá alargar a limitação constitucional, a não ser através do não-Direito, do avesso do Direito. Diferente é o princípio da não-cumulatividade que é um dos Princípios Gerais de Direito Tributário. Rui Barbosa Nogueira e tantos outros já esclareceram a exaustão, didaticamente, a questão.

CONCLUSÃO

Qualquer orientação ou planejamento tributário que pretenda estender ou restringir limitações ao poder de tributar conduz, mesmo involuntariamente ao não-Direito, ao ilícito alcançado pela sanção por descumprimento da norma, o IFI não foi cobrado na saída da Z.F. de Manaus."

O corolário para nós é claríssimo e a lição definitiva, embora em situação dessemelhante.

Obvio está que se o imposto não foi cobrado nas operações anteriores, assim não há o que se compensar nas operações seguintes:

"No que diz respeito à aplicação da TRD, adoto o reiterado entendimento desta Câmara, no sentido de 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, de 1991 (art. 9º), considerou indevidos tais encargos, e ainda, pelo fato da não aplicação retroativa do disposto no art. 30 da lei nº 8.218/91, devem ser excluídos da exigência os valores da TRD relativos ao período de fevereiro de 1991 a 30 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

Quanto à multa aplicada, à correção monetária e aos juros de mora, todos devem se exigir, pela utilização indevida do crédito dos insumos empregados nos produtos enviados à Z.F.M., conforme ficou demonstrado, por força do disposto no art. 380 do RIFI/82, em face da equiparação à exportação prevista no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, tantas vezes lembrada pela empresa ao longo de seu arrazoado, sendo certo que todos os acréscimos legais foram calculados em perfeita harmonia com a legislação de regência elencada no Demonstrativo a fls. 05.

A modalidade de incentivo fiscal em comento está prevista no art. 4º da Lei nº 8.387/91, que assim dispõe "IN VERBIS"

"Art. 4º - Será mantido, na escrita do contribuinte, o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - I.P.I., incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus."

Tendo em vista as várias dúvidas surgidas no âmbito do antigo Departamento da Receita Federal, hoje Secretaria da Receita Federal, quanto ao alcance do referido dispositivo legal para efeito de admitir, ou não, o ressarcimento em espécie do crédito incentivado do imposto ali tratado, foi editado o Parecer Normativo C.S.T. nº 06, de 28.04.92, o qual, após tecer em seu bem elaborado corpo considerações sobre a distinção entre os termos "manutenção" e utilização, por força das várias "modalidades de aproveitamento" contempladas na legislação de regência do tributo, foi assim ementado "IN VERBIS":

"o crédito incentivado do Imposto sobre Produtos Industrializados, para o qual, por lei, foi assegurada a manutenção na escrita fiscal do contribuinte, somente poderá ser utilizado mediante dedução do imposto devido pelas vendas de produtos tributados dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

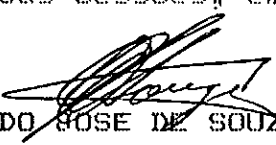
Processo nº 10860.002691/92-29

Acórdão nº 203-01.527

Inferre-se, assim, carecer de sentido a argumentação da interessada com apoio na legislação quindada ao seu arrazoadado e também no fato de remeter a quase totalidade de seus produtos à Z.F.M., uma vez que as autoridades administrativas estão obrigadas "ex vi leges" a dar cumprimento a determinações emanadas de órgãos hierarquicamente superiores, que, no caso presente, vêm expressas através do referido Parecer CST nº 06/92, o qual conclui pela inadmissibilidade do ressarcimento em espécie para todos os contribuintes, sem fazer qualquer tipo de ressalva."

Assim sendo, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a TRD referente ao período entre 04.02.91 a 29.07.91, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1994.


OSVALDO ROSE DE SOUZA