

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11020.000240/00-75
Recurso nº 220.394 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.396 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2010
Matéria IPI, PIS E COFINS
Recorrente BONES DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRINQUEDOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/1997 a 31/01/1998

IMUNIDADE.

Somente são alcançadas pela imunidade prevista no art. 153, § 3º, III da CF/88 os produtos que tenham sido efetivamente exportados.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A não comprovação da exportação dos produtos saídos do estabelecimento industrial sem destaque do IPI nas notas fiscais, rende ensejo à exigência do imposto com os consectários do lançamento de ofício.

CRÉDITOS ALEGADOS ATÉ A IMPUGNAÇÃO.

Para fins de dedução do imposto lançado de ofício, cabe à recorrente o ônus de comprovar, até o momento da impugnação, a existência de créditos de IPI não escriturados.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS ISENTOS.

Nega-se o direito ao crédito ficto de IPI pela aquisição de produtos isentos, quando a recorrente não comprova a legitimidade e liquidez dos créditos alegados.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sujeitos à alíquota zero não gera crédito de IPI. Súmula CARF nº 18.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

[Assinatura]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/1998

BASE DE CÁLCULO.

Inexistindo comprovação da efetiva exportação dos produtos, a receita proveniente dessas vendas integra a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/1998

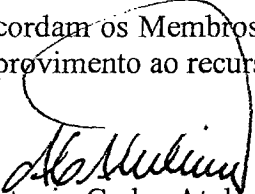
BASE DE CÁLCULO.

Inexistindo comprovação da efetiva exportação dos produtos, a receita proveniente dessas vendas integra a base de cálculo da contribuição.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por maioria de votos, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator

EDITADO EM 23/06/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranches Ortiz E Antonio Carlos Atulim. Ausente o Conselheiro Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados em 27/01/2000 para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, ao PIS e à COFINS acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento desses tributos.

Por bem resumir os fatos, transcrevo a seguir parte do relatório da decisão de primeira instância.

No que toca ao IPI:

“(…)1.1 – A autuada, entre 01/11/1996 e 21/04/1998, promoveu a saída, para o mercado interno, de produtos tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados sem destaque nas notas fiscais e sem o devido registro nos livros contábeis-fiscais. Para a Fiscalização, a empresa equivocou-se ao equiparar essas operações a exportação, vez que foram realizadas, quase que em sua totalidade, para empresa industrial que não se enquadraria nos requisitos exigidos pela legislação (Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, Comunicado DECEX n.º 11/98

e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997) para sua caracterização como empresa comercial-exportadora. Por essa razão, considerou inadmissível classificá-las como operações isentas (levantamento das notas fiscais consta da planilha das folhas 59 a 64, com cópia de algumas das notas fiscais nas folhas 77 a 88, 170 e 171).

1.2 – A corroborar sua interpretação, o Relatório de Atividade Fiscal menciona (fl. 51) que essas vendas destinavam-se a um só cliente, “Pet Products”, empresa localizada em Sapucaia do Sul, fabricante de produtos idênticos aos da autuada, que adquiriria essas mercadorias, para, após acondicioná-las em embalagens próprias, completar lotes de exportação, processados por meio de notas fiscais de venda com CFO 7.11 (exportação de produtos de fabricação própria), sem a identificação de quem seria o “real” fabricante do produto exportado no campo 24 do RE, e com conhecimentos de embarque dos quais constava a expressão “Pet Made”. Ainda, os Registros de Exportação emitidos pela “Pet Products” foram retificados, após sua averbação, para incluir, no campo “Dados do Fabricante”, dados da autuada.

1.3 – A autuada, ainda que esporadicamente, vendeu os mesmos produtos que vendia para a “Pet Products” para outros clientes no mercado interno, situados em outras unidades da Federação. Mesmo nessas operações esporádicas, não destacou o IPI devido nas notas fiscais. Essas operações foram tabuladas pela Fiscalização e também constam do levantamento das folhas 59 a 64.

1.4 – A partir de abril de 1998, a empresa passou a dar correto tratamento fiscal para as suas vendas para o mercado interno, destacando o IPI nas respectivas notas de saída, escriturando o Livro Registro de Apuração do IPI e apurando saldos devedores a recolher a partir daquele mês. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF – relativa ao 2º, 3º e 4º trimestres de 1998 e ao 1º trimestre de 1999 foi regularmente apresentada. Todavia, a DCTF correspondente ao 2º trimestre de 1999 não foi apresentada, restando não declarados os valores do IPI relativos àquele período. Nenhum recolhimento desse tributo foi efetuado desde o início das atividades da empresa até o início da ação fiscal (extrato do sistema SINAL10 na folha 72).

1.5 – Como consequência, após a reconstituição dos saldos devedores, com aproveitamento dos saldos credores reconhecidos pelo contribuinte, que totalizaram R\$ 761,95, lavrou-se o auto de infração das folhas 2 a 37, para exigir o imposto não lançado e lançado mas não declarado e não recolhido, com seus respectivos consectários, por infração aos artigos (...)

Quanto às contribuições ao PIS e COFINS:

“(...)1.6 – A autuada excluiu da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – e da Contribuição para o PIS as receitas decorrentes das vendas destinadas ao mercado interno, realizadas entre janeiro de 1997 e janeiro de 1998, por considerá-las isentas por equiparadas à exportação. Pelas mesmas razões já descritas em 1.1 acima, essa exclusão foi considerada pela Fiscalização como indevida. As bases de cálculo dessas contribuições foram recompostas para corrigir essa exclusão e estão demonstradas nas planilhas das folhas 66 e 67.

1.7 – Em decorrência, foram lavrados os autos de infração das folhas 38 a 41 e 42 a 45, para exigir, respectivamente, R\$ (omissis) e R\$ (omissis) referentes ao PIS e a Cofins, com seus consectários legais. Foram excluídos dos valores lançados as parcelas dessas contribuições informadas em DCTF, ainda que não pagas. Os débitos referentes a julho, agosto e setembro de 1997, informados em DCTF como pagos, mas com pagamento sem comprovação, foram exigidos de ofício, com multa

qualificada pela “intenção da empresa em prestar declaração sabidamente falsa (...), informando como tendo sido pagos valores que sabia não o terem sido.” (fl. 56, com grifos no original), com fulcro no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A autuação fez-se acompanhar da Representação Fiscal para Fins Penais objeto do processo n.º 11020.000241/00-38. (...).”

A 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS, por meio do Acórdão nº 283, de 20 de dezembro de 2001, manteve parcialmente o lançamento em julgado que recebeu a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/11/1996 a 30/06/1999

IMUNIDADE DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. Os produtos industrializados destinados ao mercado interno não fazem jus à imunidade tributária.

CRÉDITO DE IMPOSTO: AQUISIÇÃO DE INSUMOS. Inexiste o direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero.

Torna-se definitiva a parte não contestada da exigência fiscal na esfera administrativa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/1997 a 31/01/1998

BASE DE CÁLCULO: a receita decorrente das vendas para o mercado interno deve compor a base de cálculo das contribuições.

MULTA DE OFÍCIO: os débitos de impostos ou contribuições, quando declarados em DCTF e não pagos no vencimento, devem ser exigidos com juros e multa de mora.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/01/1997 a 31/01/1998

BASE DE CÁLCULO: a receita decorrente das vendas para o mercado interno deve compor a base de cálculo das contribuições.

MULTA DE OFÍCIO: os débitos de impostos ou contribuições, quando declarados em DCTF e não pagos no vencimento, devem ser exigidos com juros e multa de mora.

Lançamento procedente em parte.”

Regularmente notificado daquele Acórdão em 01/02/2002, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 388/407, em 27/02/2002, instruído com os documentos de fls. 408/411. Alegou em preliminar a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que: 1) existe erro formal naquele julgado consistente na inexistência de matéria não impugnada. A autuação relativa às vendas no mercado interno foi combatida na impugnação, pois a recorrente solicitou em caráter alternativo o desconto dos créditos de IPI com base no art. 98 do RIPI/82; 2) houve falta de apreciação da impugnação na parte em que foram invocados o art. 98 do RIPI/82 e o Parecer Normativo nº 149/74; 3) houve supressão de instância causada pela indevida declaração de definitividade na esfera administrativa do crédito tributário supostamente não contestado. No mérito, alegou que: 1) com o advento do art. 153, § 3º III da CF/88 ficaram prejudicados todos os dispositivos de hierarquia inferior que condicionaram a imunidade, o que significa que os produtos destinados ao exterior têm direito à imunidade a

partir do momento em que restar comprovada sua saída do País; 2) Como decorrência, são inaplicáveis ao caso concreto o Decreto-lei nº 1.248/72, a Lei nº 8.402/92, bem como seu enquadramento na isenção do antigo art. 44 do RIPI/82; 3) o art. 18, § 2º, do RIPI/98 corrobora seu entendimento no sentido de que a única exigência para se considerar o produto imune é a comprovação da exportação; 4) no plano fático, além de o autuante ter reconhecido no relatório de atividade fiscal que os produtos foram exportados pela PET PRODUCTS (fls. 51/53 e 104/169), a DRF em Novo Hamburgo reconheceu expressamente a efetividade dessas exportações ao analisar pedidos de ressarcimento de crédito presumido da empresa PET PRODUCTS; 5) alegou, ainda, que os produtos vendidos para a PET não sofreram nova industrialização por reacondicionamento. Isto porque o reacondicionamento consiste na colocação de embalagem em substituição da original. No caso, os fardos e sacos utilizados para o transporte do produto da autuada eram apenas embalagens para transporte e o acondicionamento efetuado pela PET foi apenas um processo de colocação dos produtos em unidades de carga; 6) alternativamente, caso se decida pela manutenção do lançamento de IPI, devem ser considerados os créditos pelas aquisições de produtos com base no art. 98 do RIPI/82, incluindo-se os insumos não tributados, isentos e tributados com alíquota zero, com base no princípio constitucional da não cumulatividade; 7) a parte remanescente do lançamento da COFINS deve ser cancelada, pois as receitas que estão sendo tributadas são decorrentes de exportações, enquadrando-se no art. 7º da LC nº 70/91; 8) a parte remanescente do lançamento de PIS também deve ser cancelada pelo mesmo motivo, uma vez que as receitas de exportação estão abrangidas pelas disposições do art. 5º da Lei nº 7.714/88 com a redação da Lei nº 9.004/95.

Por meio da Resolução nº 202-00.667 de 14 de abril de 2004 (fls. 415 a 423), o julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora intimasse o contribuinte a: 1) demonstrar que os produtos enviados à PET PRODUCTS não sofreram nova industrialização e que as remessas para esta empresa preenchiam os requisitos para se caracterizarem, legalmente, como “fim específico de exportação”; 2) segregar o cálculo dos créditos referentes à aquisição de insumos isentos, discriminando cada um dos produtos, a alíquota correspondente e a utilização no processo produtivo.

Os autos retornaram com os documentos de fls. 427 a 460 nos quais se pode constatar que contribuinte não atendeu às duas intimações formuladas pela fiscalização, no sentido de apresentar documentação pertinente ao que foi pedido na diligência e nem apresentou manifestação em relação ao relatório de diligência de fls. 457 a 460.

Nas fls. 453 a 501 verifica-se que, em cumprimento ao Acórdão 202-19.108 (fls. 463/469), proferido no processo nº 13018.000020/2001-11, a unidade preparadora cancelou a transferência dos débitos relativos à matéria supostamente não impugnada, cuja cobrança prosseguiria naqueles autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre salientar que a questão relativa à matéria que supostamente não fora impugnada, já foi resolvida pelo Acórdão 202-19.108, relatado pela Conselheira Maria Cristina Roza da Costa na sessão de 02 de julho de 2008, conforme se comprova nas fls. 463 a 469.

Os débitos que haviam sido transferidos para o processo nº 13018.000020/2001-11, foram novamente remanejados para este processo, conforme fls. 470/499.

No que tange à falta de apreciação da impugnação no tocante ao art. 98 do RIPI/82, não cabe razão à recorrente. A uma porque o art. 98, para os casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, estabelece que serão considerados como escriturados os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e forem alegados até a impugnação. E no caso concreto o contribuinte alegou, mas nada comprovou. A duas porque houve a negativa do direito de crédito do imposto pelo mérito, no tocante às aquisições desoneradas do imposto.

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, verifica-se que conquanto o artigo 153, III, § 3º, da CF/88 estabeleça imunidade aos produtos industrializados destinados ao exterior, isto não impede que normas infraconstitucionais estabeleçam requisitos a serem observados pelos contribuintes para possibilitar ao Fisco a verificação do cumprimento do desígnio constitucional, que é conceder a imunidade apenas aos produtos industrializados que efetivamente deixarem o país. Tais requisitos não encontram óbice constitucional, uma vez que não visam limitar ou excluir a imunidade, mas apenas e tão-somente assegurar que ela incida somente na hipótese contemplada no texto constitucional.

Nesse sentido, ao contrário do que alegou a defesa, foram recepcionados pela nova ordem constitucional todos os dispositivos compatíveis com a Constituição de 1988 que estabeleceram requisitos destinados à comprovação da saída dos produtos para o exterior e o RIPI/98 nada mais fez do que adequar a redação do Regulamento de 1982 à Constituição de 1988, estabelecendo no art. 18, §§ 1º e 2º a possibilidade da Administração Tributária fixar requisitos para a comprovação do trânsito e da saída definitiva do país da mercadoria industrializada destinada ao exterior.

A fiscalização em seu termo de verificação assinalou dois suportes fáticos para o lançamento de ofício, os quais, mesmo que isoladamente considerados, são suficientes para determinar a incidência do IPI sobre as operações, quais sejam: a) falta de comprovação de que as saídas para PET PRODUCTS se deram com o fim específico de exportação; e b) que os produtos enviados para PET PRODUCTS sofreram um novo processo de industrialização, consistente na colocação de nova embalagem.

No que tange ao primeiro fato, o contribuinte alegou que a única exigência para que a regra de imunidade incida sobre suas operações com a empresa PET PRODUCTS é a comprovação da exportação dos produtos por esta última.

Contudo, em que pese a realização da diligência determinada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho, não foram apresentadas até o momento provas cabais no sentido de demonstrar que os produtos exportados pela PET PRODUCTS foram os mesmos produtos enviados pela recorrente.

Com efeito, nas planilhas de fls. 113 a 118 e 119 a 124, apresentadas ainda durante a fiscalização, estão relacionadas as vendas para a empresa PET PRODUCTS e as exportações efetuadas por esta. Entretanto, não é possível correlacionar os dados das duas planilhas para se chegar à conclusão de que os mesmos produtos enviados pela recorrente à PET PRODUCTS foram por ela exportados.

Acrescente-se que, ao contrário do alegado, em momento algum a fiscalização reconheceu no relatório fiscal que os produtos enviados pela recorrente foram exportados pela PET PRODUCTS.

Os documentos de fls. 268 a 296, trazidos pela recorrente com a impugnação, referem-se a pedidos de ressarcimento de crédito presumido de IPI formulados pela empresa PET PRODUCTS. Tais documentos apenas demonstram que a PET PRODUCTS é uma empresa industrial que faz jus ao crédito presumido de IPI por realizar exportações dos produtos por ela industrializados. Esses documentos em nada beneficiam a recorrente, pois não é possível correlacionar as exportações que originaram o crédito presumido da PET PRODUCTS com as remessas efetuadas pela recorrente, mesmo porque não existe direito ao crédito presumido em relação a produtos revendidos para o exterior.

Nem mesmo com a realização da diligência, por meio da qual propiciou-se à recorrente nova oportunidade de comprovar suas alegações, vieram aos autos documentos hábeis a comprovar que os produtos remetidos à PET PRODUCTS foram efetivamente exportados no estado em que se encontravam.

As notas fiscais de fls. 77 a 97, emitidas pela recorrente, realmente demonstram que os produtos não foram remetidos com o fim específico de exportação, pois não atenderam nem sequer aos requisitos do art. 244, I do RIPI/82 ou do art. 318, V do RIPI/98 (menção de que se tratava de produto isento ou imune com indicação do dispositivo legal).

No tocante ao segundo fato indicado pelo Fisco, no sentido de que os produtos remetidos à PET PRODUCTS sofreram um processo de industrialização, consistente no acondicionamento em embalagem destinada ao consumidor, a própria recorrente reconheceu que houve a substituição da embalagem no estabelecimento da PET PRODUCTS.

Portanto, é fato incontroverso que houve a substituição da embalagem.

A controvérsia reside apenas no tipo de embalagem que substituiu os fardos utilizados pela recorrente para o transporte da mercadoria quando do seu envio à PET PRODUCTS.

O art. 3º, IV do RIPI/82 define o acondicionamento como operação de industrialização, exceto se o acondicionamento for feito em embalagem para transporte.

Em que pese a alegação não comprovada pela recorrente de que a operação de embalagem na PET se tratava de acondicionamento para transporte, o documento de fls. 106, lavrado pela fiscalização da DRF em Novo Hamburgo que jurisdiciona a PET PRODUCTS, revela que esta empresa fabrica produtos semelhantes aos da recorrente (ossos artificiais para cães, industrializados a partir de couro animal) e que para fechar suas cotas de exportação, a PET PRODUCTS adquiriu os produtos da recorrente em fardos e os acondiciona em embalagens destinadas ao mercado consumidor.

Na diligência determinada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho, foi propiciado à recorrente a oportunidade de comprovar sua alegação, no sentido de que os produtos remetidos à PET PRODUCTS foram acondicionados em embalagem de transporte. Entretanto, a recorrente absteve-se de responder às duas intimações feitas pelo Auditor incumbido da diligência.

Portanto, a recorrente não trouxe aos autos nenhum documento hábil a se contrapor aos fatos e documentos carreados pela fiscalização.

Tratando-se de operações no mercado interno e não tendo a recorrente efetuado o destaque do imposto nas notas fiscais, é perfeitamente cabível o lançamento de ofício, a teor do previsto nos arts. 112, III e 114 do RIPI/98 (art. 57, IV e 59 do RIPI/82), cujas matrizes legais são os arts. 21 e 23 da Lei nº 4.502/64.

O mesmo se diga em relação às operações reconhecidas pela recorrente como sendo no mercado interno, em relação às quais também não houve destaque do imposto nas notas fiscais.

No que concerne aos créditos pleiteados, verifica-se que não tendo a recorrente comprovado a existência de créditos básicos não escriturados até o momento da impugnação, não há que se falar na aplicação do art. 98 do RIPI/82.

Quanto aos créditos fictos pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, a recorrente foi intimada na diligência a segregar os créditos pelas aquisições de produtos isentos, mas não atendeu a nenhuma das intimações.

As planilhas de fls. 298 a 360 não comprovam a legitimidade dos créditos, pois não estão identificados os insumos e também não comprovam a sua liquidez, pois os créditos foram apurados com uma alíquota uniforme de 10%, que não se sabe de onde surgiu.

Portanto, neste caso específico, deve ser negado o direito ao crédito de IPI na aquisição de produtos isentos por falta de comprovação de sua legitimidade e liquidez.

Relativamente aos créditos pelas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, incide a Súmula CARF nº 18, na consolidação efetuada pela Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009:

Súmula CARF nº 18

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

No que tange aos créditos básicos de IPI pelas aquisições de produtos não tributados, inexistente o direito pleiteado, uma vez que os produtos não tributados estão fora do campo de incidência do imposto, não gerando nem débitos e nem créditos de IPI.

É consenso na doutrina que o princípio da não cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi cobrado na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... “dispondo a lei”... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

No caso dos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura*, quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência do IPI não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados não poderá gerar direito ao crédito de IPI porque a não cumulatividade do art. 153, § 3º, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Essa questão já foi examinada pelo STF no julgamento do RE nº 370.682, onde o Tribunal decidiu que os princípios da seletividade e da não cumulatividade não ensejam o direito ao crédito de IPI pelas aquisições de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Portanto, deve o lançamento do IPI ser mantido nos moldes em que foi feito pela fiscalização.

No que tange aos lançamentos das contribuições ao PIS e COFINS, tratando-se de lançamentos lastreados no mesmo fato que originou o lançamento do IPI, deverão ser igualmente mantidos, nos moldes definidos pela decisão de primeira instância.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.


Antonio Carlos Atulim