



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº 11020-001.332/89-40

nms (14)

Sessão de 28 de agosto de 1990

ACORDÃO Nº 201-66.481

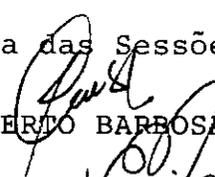
Recurso Nº 83.817
Recorrente SOPRANO ELETROMETALÚRGICA LTDA.
Recorrida DRF EM CAXIAS DO SUL-RS

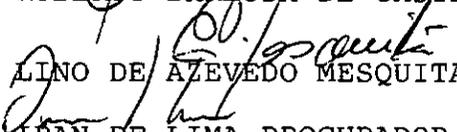
IPI-1)- CRÉDITOS SOBRE INSUMOS. O direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos está ligado, salvo norma expressa em contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída, que, realizadas com os insumos e o produto com eles industrializado compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser incabível o crédito correspondente a insumos tributados à alíquota zero, bem como o crédito atualizado monetariamente, procedido a destempo, referente a insumos tributados à alíquota diversa de zero. 2)- Crédito no livro de apuração do IPI, correspondentes a valores resultantes da deflação, nos termos dos Decretos-Leis nºs 2.284/86 e 2.335/87, de créditos que a empresa tinha a receber no início de vigência dos apontados diplomas legais. Ainda que a empresa tenha aplica do os referidos deflatores (o que não se demonstrou nos autos) aos valores dos tributos embutidos nos seus créditos, é inadmissível fazer incidir ditos deflatores so bre o recolhimento dos tributos, por impeditivo legal (art. 41 do D.L. nº 2.284/86 e art. 13, § 4º do D.L. nº 2.335/87). Recurso não provido.

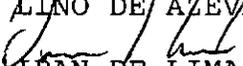
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOPRANO ELETROMETALÚRGICA LTDA.

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

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1990


ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - PRESIDENTE


LINO DE AZEVEDO MESQUITA - RELATOR


IRAN DE LIMA-PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 30 AGO 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSCZCZAK, MÁRIO DE ALMEIDA, DITIMAR SOUSA BRITTO, HENRIQUE NEVES DA SILVA, SÉRGIO GOMES VELLOSO e DOMINGOS ALFEU COLLENCI DA SILVA NETO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo Nº 11020-001.332/89-40

Recurso Nº: 83.817

Acórdão Nº: 201-66.481

Recorrente: SOPRANO ELETROMETALÚRGICA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo a denúncia fiscal de fls. 9 e anexos de fls. 3/8, a ora Recorrente é acusada de no período de dezembro de 1984 a junho de 1989 haver recolhido com insuficiência o IPI por ela devido, em razão dos seguintes fatos, verbis:

" A partir de março de 1987 a autuada creditou-se de IPI sob o título "Crédito ref. aquisição Insumos Alíquota 0%, de percentual fictício, estabelecido indistintamente, sobre todas as matérias primas adquiridas, sem destaque ou pagamento deste imposto. Tais valores estão destacados no Registro de Apuração do IPI nº 4, fls. 12 até 50 e Livro nº 5 2 até 28;

Em novembro de 1986 creditou-se de Cz\$ 74.823,74 e em setembro de 1987 creditou-se de Cz\$ 377.640,83, citando como amparo legal o art. 41 do Decreto-lei nº 2.284/86. Tais créditos estão sendo glosados por contrariarem disposição do mencionado Decreto-lei, que estabelece a conversão dos impostos à razão de um por mil (1/1000);

A empresa lançou o crédito de IPI, em importações de forma dupla, conforme se observa nos meses de 12/84, Livro Registro de Entradas nº 17, fls. 033 e 049, NF-989-E1 - 01/85, Livro nº 17, fls. 037 e 061, NF-997-E1 - 02/85, Livro nº 17, fls. 062 e 073, NF-1015-E1 - 05/85, Livro nº 17, fls. 099 e 123, NFs. 1031-E1 - 06/85, Livro nº 17, fls. 123, 124, 139, NFs. 1043 e 1045-E1, sendo que o registro à fls. 139 indica as NFs. 1045 e 1046-E1, porém a NF-1046-E1 não se refere a importação - 02/86, Livro nº 18, fls. 064, 079 e 093, NFs. 908 e 1114-E1 - 03/86, Livro nº 18, fls. 94 e 112, NF-1142-E1 - 04/86, Livro nº 18, fls. 112, 114, 126, 132 e 133, NFs. 1157, 910 e 1142-E1 - 02/87, Livro nº 19, fls. 116, 118, 119 e 146, NFs. 1260, 1259, 1176, 1307 e 912-E1. - 06/87 - Livro nº 20, fls. 17

segue-

444

e 31, NF-1352-E1 - 07/87, Livro nº 20, fls. 40, 55 e 58, NFs. 1354 e 1353-E1 - importando destacar que muitas vezes havia o registro do crédito do IPI, sem mencionar qual a importação que lhe deu origem, nem o número de Nota Fiscal de entrada ou qualquer outro documento.

A partir de dezembro de 1987, a empresa mudou sua forma de registrar os créditos de IPI, por importação, não registrando mais seus valores nos Livros Registros de Entradas, contrariando o disposto no art. 274 do Decreto nº 87.981, de 23/12/82, registrando os créditos diretamente no Livro de Registro de Apuração do IPI, no DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS, item 002 - Por Entradas do Mercado Externo, dificultando o trabalho de fiscalizar. Assim, solicitamos todas as notas de compras do mercado externo, confrontando seus valores (do IPI destacado), com os valores apropriados, apurando as seguintes diferenças: 12/87 Cz\$ 4.862,92 - 01/88 Cz\$ 1.476.870,65 - 02/88 Cz\$ 14.059,26 - 03/88 Cz\$ 373.266,10 - 04/88 Cz\$ 27.236,07 - 06/88 Cz\$ 2.116.560,90 - 07/88 Cz\$ 17.446,55 - 2ªQ. 12/88 Cz\$ 6.217.883,26 que corresponde, neste caso, a diferença entre crédito correto e outro apropriado duplamente".

Notificada a recolher o imposto que, no período, em razão dos fatos apontados deixara de recolher, no montante de NCz\$ 104.478,10, corrigido monetariamente, acrescido dos juros de mora e da multa prevista no art. 364, II do RIPI/82, após prorrogação do prazo que pleiteara (fls. 12/13), apresentou a impugnação de fls. 18/40, recolhendo, entretanto parte do débito (NCz\$ 9.719,55), corrigido monetariamente, acrescido de encargos legais, consoante Darf, por cópia a fls. 45 e demonstrativo de fls. 46/47 levado aos autos pela repartição preparadora.

A guisa de contestação à citada impugnação, um dos autuantes ofereceu a informação de fls. 200/216, opinando pela manutenção do lançamento de ofício.

A autoridade singular, pela decisão de fls. 219/228, manteve parcialmente a denúncia fiscal para exigir da ora Recorrente o IPI devido no montante originário de NCz\$ 94.758,55, corrigido monetariamente, acrescido dos juros de mora e da multa prevista no art. 364, II do RIPI/82, observado, no que for para isso necessário, o demonstrativo de fls. 08, com a dedução, nos respectivos vencimentos, dos valores liquidados consoante o demonstrativo de fls. 46/47.

São fundamentos da decisão recorrida:


segue-

"Não tendo ficado comprovado (fls. 215 da informação fiscal) o erro material que o Impugnante alega, no início de sua defesa (fls. 18/19), haver sido cometido pelo autuante, não há porque alterar os valores da autuação, nesta parte.

O direito tributário brasileiro não acoberta a pretensão de crédito de IPI na aquisição de matérias primas e produtos intermediários não-tributados, tributados à alíquota zero ou isentos.

É bom ressaltar, desde já, no que se refere a algumas posições doutrinárias favoráveis à tese do impugnante e por este citados, que mesmo a mais conspícua doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Com efeito, o art. 21, § 3º, da Constituição Federal anterior à vigente dispunha: "O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores". (Grifei).

Como o transcrito dispositivo constitucional não estabeleceu o modo pelo qual deva ser apurada a diferença a maior a ser ~~recolhida~~ recolhida num dado período, dispôs a respeito o ctn (Lei nº 5.172/66), em seu art. 49, remetendo a tarefa ao legislador ordinário: "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". (Grifei).

Assim, o princípio constitucional da não-cumulatividade tem sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja o art. 25 da Lei nº 4.502/64 e alterações posteriores, "verbis": "A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelece. § 1º - O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento". (Grifei).

Por sua vez, dispõe o art. 81 do RIPI (Dec. nº 87.981/82) "A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo". (Grifei).

✍

segue-

Aqui já se impõe uma indagação crucial: se nada foi pago de imposto, pelo fabricante do produto final, na aquisição de insumo tributado à alíquota zero, ou não-tributado, ou isento, o que haverá para diminuir, deduzir ou abater do imposto a ser pago na saída do produto final?

A esse respeito, é magistralmente clara, concisa, conclusiva e abrangente a ementa da Apelação em M.S. nº 77.200, SP, Rel. o Em. Min. Amarílio Benjamin, "in" DJU, 15-4-77, pg. 2356: "O direito de crédito do IPI liga-se a uma operação em que o imposto foi pago e à subsequente, em que há imposto a pagar. Daí resulta a dedução do primeiro pagamento, para cumprir-se o princípio da não-cumulatividade. Na linguagem do CTN, trata-se de simples diferença entre o imposto correspondente aos produtos saídos do estabelecimento e o que foi pago na entrada". (Grifei). Os gripos do original são outros, não reproduzidos).

Também a melhor doutrina entende da mesma maneira o princípio da não-cumulatividade, no que concerne ao direito tributário brasileiro, bastando citar, entre muitos outros tributaristas, Aliomar Baleeiro: "O art. 49" (do CTN), "em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI, se deduza do valor output, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias primas, que, como imput, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias" (Grifei).

Estão, por conseguinte, em perfeita consonância com a jurisprudência e a doutrina os atos administrativos, a exemplo do Parecer CST/SIPE nº 3.337/80, que também entendeu não haver direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos, quando sobre estes não foi pago o mesmo imposto pelo contribuinte fabricante do produto final.

Também o Segundo Conselho de Contribuintes adota o mesmo entendimento, de que é exemplo o Ac. nº 52.457/70, lendo-se em trecho do Voto do Relator: "... Além disso, o que se disente neste feito são créditos indevidos, que devem ser glosados, pois que sobre os produtos adquiridos não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados".

Por oportuno, refira-se que não procede a alegação de que o fato de determinado insumo ser não-tributado, ou ser tributado à alíquota zero, ou ser isento, deve ser levado em conta para admitir-se o crédito de IPI, a fim de evitar-se a cumulatividade quando da tributação do produto final. Com efeito, a não-tributação, a alíquota zero e a isenção se aplicam exclusivamente ao insumo em sua apresentação como tal e não depois de submetido a industrialização e consumido ou embutido no produto final, que já constitui outra mercadoria, para a qual não cabe cogitar-se de tratamento tributário idêntico ao que foi dado a mercadoria diversa, inclusive com diferente classificação fiscal.

g

segue-

Também não tem valia a invocação do princípio da seletividade, pois a essencialidade do insumo pode não ser a mesma do produto final em que aquele foi consumido ou embutido, de modo que os tratamentos tributários do insumo e do produto final não serão necessariamente iguais.

Por todo o exposto, é de concluir-se que, no direito tributário brasileiro, baseado na estrita legalidade, o princípio da não-cumulatividade se opera pela dedução do imposto, efetivamente pago na operação anterior, daquele que efetivamente expresso na já citada ementa da Apelação em :.S. nº 77.200 - SP.

Cabe mencionar, por fim, que a Constituição vigente manteve o princípio da não-cumulatividade, nos mesmos moldes da Constituição anterior, com pequena diferença na redação, "Verbis": "Art. 153 - § 3º - I imposto previsto no inciso IV" (IPI): "II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". (Grifei).

É inadmissível, por falta de previsão legal, a correção monetária de créditos extemporâneos.

Não constando a correção desses créditos, expressa ou implicitamente, entre as hipóteses em que é permitida a atualização monetária, relacionadas no art. 114 do RIPI (Dec. nº 87.981/82), são inúmeros, por outro lado, os atos normativos (normas tributárias complementares) e os Acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes que não admitem a correção monetária, na situação em foco.

Além do mais, a atualização monetária, no caso, implicaria em onerar a Fazenda Pública da União em decorrência de omissão a que a mesma não deu causa, mas de responsabilidade exclusiva do contribuinte.

Note-se ainda que, no caso em foco, não há direito ao crédito sequer pelo seu valor originário e muito menos pelo seu valor corrigido.

Não tem amparo legal, ou, melhor, é expressamente vedado por lei (art. 41 do Dec.-lei nº 2.284/86 e art. 13, § 4º, do Dec.-Lei nº 2.335/87, com a redação dada pelo Dec.-lei nº 2.336/87) o deflacionamento do valor da obrigação tributária. Assim, obviamente, é inadmissível o crédito do IPI que incidiu sobre a quantia correspondente ao posterior deflacionamento do valor a receber do adquirente do produto.

Quanto à suposta inconstitucionalidade da referida vedação legal, argüida pelo Impugnante, não cabe à autoridade administrativa manifestar-se a respeito, sendo inócua, assim, a alegação que com esse objetivo se faça perante tal autoridade.

A aplicação da multa de 100%, prevista no art. 364, inc. II, do RIPI/82, é correta, não representando "característico ato de excessiva penalização", consoante se alega na impugnação.

M

segue-

Com efeito, a informação do montante do crédito efetuado no Livro de Apuração do IPI - modelo 8 - não tem o condão de afastar a aplicação de penalidade.

Por outro lado, tendo resultado dos créditos indevidos o recolhimento a menor do IPI, sem que a irregularidade fosse sanada dentro do prazo de 90 dias, sujeita-se o contribuinte à multa de 100%, prevista no inc. II do art. 364 do RIPI/82, e não à multa de 50%, de que trata o inc. I do mesmo art.

É totalmente desnecessária e ociosa a "realização de diligência para provar o alegado", bem como a "produção das provas cabíveis, especialmente documental e pericial" (fls. 40), uma vez que as provas necessárias e bastantes já foram exigidas pelo Termo de Retenção de Documentos de fls. 02 e produzidas por documentos fornecidos pelo contribuinte, anexados, por cópias, às fls. 54/199.

Por fim, é óbvio que os créditos escriturados em duplicidade devem ser glosados e, por consequência, devem as glosas ser mantidas, reconhecendo-se, porém, a extinção de parte do crédito tributário recolhida pelo sujeito passivo (DARF - cópia - de fls. 45 e demonstrativo de fls. 46/47)".

Cientificada dessa decisão, a Recorrente, por ainda irresignada, vem, tempestivamente, a este Conselho, em grau de recurso com as razões de fls. 235/272, sustentando em resumo.

A decisão recorrida interpretou equivocadamente os dispositivos legais e constitucionais pertinentes à questão e os argumentos externados na peça impugnatório. Nesse sentido argumenta:

- descabe a alegação da autoridade administrativa de que a inconstitucionalidade da legislação fiscal não pode ser por ela apreciada, por ser esta uma prerrogativa do Poder Judiciário. A doutrina repudia este entendimento; em apoio do sustentado aponta ensinamentos de destacados juristas no sentido de que a inconstitucionalidade da lei ordinária, ou de ilegalidade da lei inferior com referência à superior, na escala de valores entre elas, ainda pode ser proclamada por qualquer dos poderes do Estado, e, conseqüentemente, deixar de cumpri-la. Ademais face ao disposto no art. 5º, IV da Constituição Federal promulgada em 5-10-88, não mais pode prevalecer o subterfúgio utilizado indiscriminadamente pelos órgãos da administração tributária federal de esses órgãos não podem conhecer e apreciar a constitucionalidade da lei. &

- é legítimo o direito da Recorrente em creditar-se do IPI que seria devido na aquisição de insumos e matérias-primas adquiridas com isenção. O direito ao crédito decorre do princípio da não cumulatividade inscrito no art. 21, V da Constituição Federal então vigente. Em apoio dessa sustentação citações de juristas e traz à colação ementa de acórdão do Eg. Supremo Tribunal, em que fora Relator o Min. Djaci Falcão, verbis: "Tributário. IPI. Princípios da não cumulatividade. Creditamento. Segundo o entendimento da Suprema Corte: "Havendo isenção na importação da matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na saída de produto industrializado" (grifamos). Por fim sustenta que sendo o IPI um imposto seletivo em função da essencialidade e não cumulativo permitindo o abatimento das etapas anteriores o direito ao crédito no caso de aquisição de insumos isentos, reconhecido pela jurisprudência que citou e pela doutrina, se aplica, também na aquisição de insumos de alíquota zero ou não tributados, pois o efeito econômico é o mesmo retatado no creditamento em relação aos produtos isentos. Prosseguindo, afirma que a incidência tributária a alíquota zero ou sob a sigla N/T igualmente deverá gerar direito ao creditamento em face dos prejuízos que teria o industrial com a incidência tributária sobre a operação de que decorrer a operação de saída de seus produtos, pois sabendo-se que os custos de aquisição dos insumos e matérias-primas estarão embutidos na base de cálculo do produto então tributado, logicamente que as parcelas correspondentes aos produtos sujeitos à isenção, à sigla "N/T" e à alíquota zero, estarão sendo alvo de tributação pelo IPI. Portanto, o não reconhecimento do direito ao crédito nessas aquisições implicará em transformar a sistemática de recolhimento do tributo em diferimento ou suspensão do IPI, instituto este claramente previsto na legislação.

- tendo, pois, a Recorrente direito ao creditamento correspondente ao imposto que seria devido na aquisição de insumo, não fora a desoneração tributária, em acato ao princípio da não-cumulatividade, e pelo mesmo motivo, à recuperação dos valores recolhidos a maior que o devido, ao escriturar os referidos créditos em sua contabilidade fiscal, esses créditos por feitos a destempo deverão ser registrados



segue-

corrigidos monetariamente do disposto nos arts. 165, I, e 49 do CTN, bem como no art. 96, IV do RIPI/82, na sistemática escolhida pelo legislador para determinar o montante do tributo em tela a recolher a utilização ou não dos créditos fiscais a que tem direito implicará em aumento ou diminuição do recolhimento. Na hipótese de não utilização do crédito devido haverá um recolhimento a maior, em situação plenamente do débito imputado, por isso que a Recorrente faz juz a creditar-se dos referidos créditos, feitos a destempo, corrigidos monetariamente.

- é correto o ato da Recorrente em haver se creditado nos meses de novembro de 1986 e de setembro de 1987 das quantias, respectivamente, de Cz\$ 74.823,74 e Cz\$ 377.640,83 resultantes da aplicação dos fatores de deflação de que tratavam os Dec.-leis 2.284/86 e 2.335/87, vez que o disposto nos arts. 41 do Decreto-lei nº 2.284/86 e no art. 13 do Dec.-lei nº 2.335/87 são inconstitucionais, por ferirem os princípios da isonomia (art. 153, § 1º da Constituição Federal de 1969) e o inscrito no § 29 do também art. 153 da Constituição Federal (princípio da anterioridade legal), bem como ferem o princípio basilar do nosso ordenamento jurídico, que é o do direito adquirido (art. 153, § 3º da C.F. de 1969).

- por outro lado, os cálculos de atualização monetária consignados no auto de infração, caso procedente fosse a autuação, se apresentam inadequados, vez que o prazo de recolhimento do IPI fora indevidamente reduzido pelo Sr. Ministro da Fazenda (Port. MF nº 330/85 e 266/88), o que lhe era vedado, face ao art. 6º da C.F/69 e art. 97 do CTN. São, portanto inconstitucionais esses atos ministeriais.

- sustenta, ainda, a Recorrente, que, ainda que fossem considerados indevidamente escriturados os referidos créditos pela autuada, a que admite apenas para argumentar, e devida fosse a multa, esta seria inadequada, pois a multa de 100% aplicada é característico ato de excessiva penalização. A Recorrente informou o montante do crédito efetuado nos livros competentes, evidenciando-se assim a lisura e a seriedade do seu procedimento, não sendo justo lhe ser cominada penalidade alguma.

✍

- de outra parte, considerando-se que a Recorrente não argui com dolo ou má-fé, requer, no caso de ser mantida a imposição fiscal, seja feita proposta ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda para que dispense a multa imputada, por necessária aplicação do princípio da equidade.

É o relatório 

segue-

Voto do Conselheiro-Relator, Lino de Azevedo Mesquita

Segundo a decisão recorrida, a Recorrente recolhera pelo Darf, por cópia a fls. 45, parte do débito objeto da denúncia fiscal de fls. 9. Nos autos inobstante o demonstrativo de fls. 46, não é informado sobre qual dos fatos descritos no Auto de Infração a que esse pagamento se refere.

Dos termos da impugnação e das razões de recurso depreende-se que a Recorrente, dos fatos que fundamentam a exigência fiscal em questão e descritos na denúncia fiscal, insurge-se tão somente quanto: a) aos créditos que registrara em sua escrita fiscal relativamente a matérias-primas que adquirida, com alíquota zero (a Recorrente fala, também, em matérias-primas com isenção do tributo e sobre as quais também se creditara nos termos da denúncia fiscal, porém dos documentos acostados por cópia a fls. 120/199 resta demonstrado que os créditos inquinados pela fiscalização de ilegítimos, correspondem a matérias-primas de alíquota zero; não há nos autos nenhuma afirmação por parte da fiscalização de que a Recorrente se creditara de imposto correspondente a produtos isentos; b) aos ditos créditos que registrara em sua escrita fiscal nos meses de novembro de 1986 e setembro de 1987 e que, segundo a empresa, correspondem a valores que resultariam dos fatores de deflação previstos nos Decretos-leis nºs. 2.284/86 e 2.335/87 e que, por não terem sido autorizados no recolhimento do IPI devido nos referidos períodos, importou em haver a Recorrente recolhido o tributo a maior no valor das importâncias creditadas; c) ao valor da multa aplicada de 100%.

Cinge-se, assim, o recurso a esses fatos e às verbas deles decorrentes, que formam a exigência em exame.

Expostos os fatos, tenho que não assiste direito à Recorrente em rebelar-se contra a exigência.

Com efeito. *K*

segue-

I - Dos créditos relativos a insumos (matérias-primas) tributados à alíquota zero e utilizados esses créditos na dedução do imposto calculado pela saída dos produtos tributados da empresa nos diversos períodos de apuração.

A Constituição Federal, vigente à data dos fatos, dispunha no art. 21, § 3º que "o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores".

O Código Tributário Nacional, dispondo sobre o princípio constitucional da não cumulatividade determina que o IPI "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 entados". (grifei)

A Lei nº 4.502/64, determina no seu art. 25, na sua redação vigente à data dos fatos:

"A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período..." (os grifos não são do original).

O RIPI/82, esclarecendo o princípio da não-cumulatividade dispõe:

"A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo".

Das normas indicadas, resulta que o princípio da não-cumulatividade, efetivado pelo direito ao crédito do IPI, está ligado "a uma operação em que o imposto foi pago e à subsequente, em que há imposto a pagar".

Ora, na aquisição de produtos tributados à alíquota zero inexistente imposto. Não há, assim o que se creditar. A jurisprudência citada, baseada em aresto solteiro do Eg. Supremo Tribunal Federal apontado como paradigma (ERE nº

97.434-SP, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ de 5-8-83, pág. 11.249), temos por inaplicável, vez que se trata de decisão em caso que a matéria-prima era isenta. E, nesse caso, há alíquota no produto isento de IPI; a lei de isenção dispensa o pagamento do tributo.

Na hipótese de alíquota zero, não há imposto e pois dispensa do pagamento. Inexiste, destarte, alíquota.

Se, para argumentar, fosse admitido o crédito referente a produtos adquiridos submetidos à alíquota zero, qual a alíquota admitida? A do produto em que é empregado? Uma alíquota à escolha do contribuinte?

Em qualquer dos casos adotados pelo contribuinte, temos que a opção se nos apresenta sem lógica, porquanto seria admitir-se que nesses casos o crédito poderia ser maior do que aquele legítimo relativo a produtos tributados, isto é, se um produto é tributado à alíquota diferente de zero, suponhamos 2%, o estabelecimento somente poderá se creditar do tributo resultante, calculado mediante essa alíquota; no entanto, se a alíquota por zero, poderá escolher, para cálculo a alíquota do próprio produto em que os insumos foram aplicados. Vale dizer, na hipótese de aquisição de produtos N/T ou de alíquota zero, para emprego na industrialização de cigarros, o contribuinte poderia utilizar-se de uma alíquota de 365,63% isto é, creditaria-se do montante equivalente a 365,63% do valor dos produtos. Melhor dizendo, nesses casos, seria considerando na apuração do IPI a pagar no período em relação à operação de saída, um montante cobrado nas operações anteriores apurado de acordo com a alíquota aplicável na saída do produto em que aqueles insumos foram aplicados, montantes, esses variáveis, o que, no caso da mesma aquisição de produtos N/T ou de alíquota zero se destinarem a produtos com alíquotas diversas, os créditos seriam diversos.

Com as vênias de estilo, temos ainda, que o apontado aresto do Eg. Supremo Tribunal Federal, em relação ao IPI, seguiu a esteira do que vinha sendo decidido, relativamente aos produtos adquiridos com isenção do ICM, nos leva a supor que a autorização do crédito nas condições apontadas naquele julgado,

g

segue-

se deve, sobretudo a que: a) segundo a doutrina o tributo isento equivale, para os efeitos legais, a tributo pago e b) o imposto do ICM integra o preço do produto (art. 2º, § 7º dc Decreto-lei nº 406/69). Vale dizer, na isenção de ICM dos insumos, se não houver um crédito, o produto final estará onerado em valor correspondente ao ICM que fora pago, representado pela isenção. O mesmo não ocorre com o IPI, visto que este é um tributo destacado na nota-fiscal e cobrado dos adquirentes dos produtos, o que permite numa economia de mercado livre a verdadeira aplicação do princípio da não-cumulatividade, ou seja, o produtor poderá reduzir os seus preços pelo valor do tributo pago pelos insumos. O mesmo não acontece com o ICM. Por isso mesmo que a Constituição Federal atual tratou a matéria de não cumulatividade em relação ao ICM, diversamente da Constituição Federal anterior e do determinado em relação ao IPI.

Por outro lado, a Recorrente ao fazer o creditamento focalizado, em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero, ainda o fez pelos valores corrigidos monetariamente, com ~~locupletamento~~ de vantagens indevidas, pois, se admitida, para ~~argumentar~~, o creditamento sobre insumos adquiridos com alíquota zero, essa correção seria indevida, como decidiu o Eg. Supremo Tribunal Federal, a respeito de crédito de ICM feito a destempo (RE 116084-5 SP 1ª T., julgado em 24-5-88 - Rel. Min. Otávio Gallotti).

Assim está ementado dito Acórdão:

"Ao recusar ao contribuinte o creditamento da parcela da correção monetária do ICM, tardiamente recolhido, não contrariou o Acórdão, à vista da peculiaridade do caso, o princípio constitucional da não cumulatividade (art. 23, II), em cuja aplicação deve ser considerado o trato sucessivo das operações de entrada e saída, que, realizadas com o mesmo bem, compõem o ciclo tributável".

II - No concernente aos créditos que realizou em novembro de 1986 e setembro de 1987, que a Recorrente sustenta que se trata de créditos correspondentes aos fatores de deflação, previstos nos Decretos-leis nº 2.284/86 e 2.355/87, correspondentes ao tributo que recolhera naqueles meses,


segue-

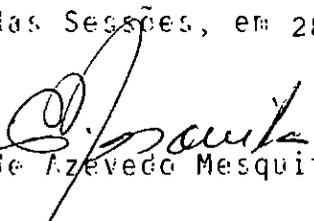
relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente àqueles diplomas legais, tendo que se, efetivamente esses créditos correspondem a esses fatores de deflação, a pretensão da Recorrente encontra óbice nesses diplomas legais (arts. 4º do DL nº 2.284/86 e art. 13, § 4º, do DL nº 2.335/87, na redação dada pelo DL nº 2.336/87). Este Colegiado, não é órgão próprio para apreciar a constitucionalidade daqueles diplomas legais, nos seus diversos aspectos.

III - Quanto à multa aplicada, ela o foi segundo as normas da Lei 4.502/64, transcritas no art. 364, inc. II, do RIR/82.

São estas as razões, que me levam a negar provimento ao recurso e de deixar de propor à Sra. Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento a dispensa da multa por equidade, por não ver na hipótese, os pressupostos para a sua proposição.

É o meu voto. 

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1990


Liro de Azevedo Mesquita