



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U.
	De 08/06/1995
	Rubrica

Processo nº 11020.001350/92-27

Sessão de : 06 de julho de 1994

ACORDÃO nº 203-01.621

Recurso nº: 94.292

Recorrente: SOPRANO ELETROMETALÚRGICA LTDA.

Recorrida : DRF EM CAXIAS DO SUL - RS

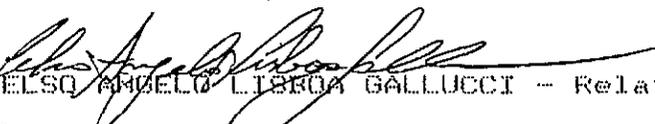
IFI - CREDITOS SOBRE INSUMOS. O que surge como débito quando da saída do produto do estabelecimento remetente, passa a ser crédito para o adquirente. O que se constitui em obrigação tributária para um é direito, ante a entidade tributante, para o outro, quantificados ambos ao mesmo valor. Se, na operação de saída do produto, a alíquota é zero, nenhum débito do IFI é gerado, pelo que não resulta crédito algum para o adquirente. **Recurso negado.**

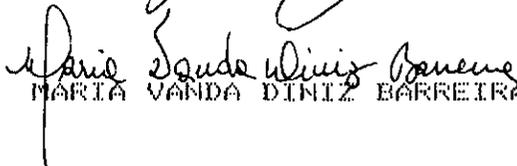
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **SOPRANO ELETROMETALÚRGICA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1994.


OSVALDO JOSÉ DE SOUZA - Presidente


CELSO ANGELO LIBERA GALLUCCI - Relator


MARIA VANDA DINIZ BARREIRA - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 11 NOV 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SEBASTIAO BORGES TAQUARY, RICARDO LEITE RODRIGUES, ELSO VENANCIO DE SIQUEIRA (Suplente), MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA e SERGIO AFANASIEFF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Recurso nº: 94.292
Acórdão nº: 203-01.621
Recorrente: SOPRANO ELETROMETALURGICA LTDA.

R E L A T O R I O

Contra a Empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 08, de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ao fundamento de que houve aproveitamento indevido de crédito do IPI, vez que a aquisição de insumos com a alíquota zero não gera tal direito.

A exigência é impugnada (fls. 12/24), tempestivamente, com as alegações a seguir resumidas:

a) que o direito ao creditamento pelas aquisições de insumos isentos decorre do fato de ser o IPI um imposto de natureza não-cumulativa;

b) que o legislador constitucional (artigo 153, IV, parágrafo 3º, da Constituição Federal) buscou tributar apenas o valor agregado em cada operação industrial;

c) que, **in contrarium sensu** do disposto no artigo 100, I, a, do RIFI, é assegurado o crédito do IPI relativamente a todos os insumos empregados em produtos finais tributados, inclusive daqueles adquiridos sem o destaque do imposto por estarem sujeitos à alíquota zero;

d) que a redução da alíquota do IPI a zero, para determinados insumos, se deu com base no princípio constitucional aplicável a este imposto, que é o da tributação em função da essencialidade, e que, portanto, se o produto é essencial, não seria justificável que se desse com uma mão para retirar com a outra;

e) que, ainda que fosse indevidamente escriturado o crédito do IPI em causa, a multa deveria conter-se nos limites do inciso I do artigo 364 do RIFI, que a prevê em 50%.

Na Informação de fls. 27, o Auditor Fiscal atuante opina pela manutenção integral do feito.

A Autoridade de Primeira Instância julgou o lançamento procedente em Decisão (fls. 29/34) assim ementada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

"CREDITO-IFI. INSUMOS. ALIQUOTA ZERO. O direito ao crédito do IPI, na aquisição de insumos, liga-se a uma operação em que o imposto foi pago e à operação subsequente em que há imposto a pagar, daí porque incabível o crédito na aquisição de insumos tributado à alíquota zero.

MULTA-IFI. O fato de o crédito indevido ter sido escriturado no livro próprio, não exime o contribuinte da multa cabível em vista da decorrente insuficiência de recolhimento do IPI, multa essa que é a do artigo 364 do RIFI."

Inconformada, a Empresa interpôs o tempestivo Recurso de fls. 40/50 alegando, em síntese, que:

a) o direito ao creditamento pelas aquisições de insumos isentos decorre do fato de ser o IPI um imposto de natureza não-cumulativa, o que equivale dizer que do imposto pago na operação posterior, deve ser deduzido o devido na operação anterior;

b) o legislador constitucional, pelo artigo 21, V, parágrafo 3º, da Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a E.C. 01/69, buscou tributar apenas o valor agregado em cada operação industrial, devendo a Contribuinte creditar em sua escrita fiscal, não só o valor do imposto pago na operação anterior, mas, também, considerar o que seria devido, não fosse a isenção concedida aos produtos intermediários, quando fixados à alíquota zero ou N/T, utilizados no processo de industrialização, em acato ao princípio constitucional da não-cumulatividade do tributo e da sistemática de apuração do montante devido estabelecido pela legislação ordinária a respeito (Lei 4.502/64);

c) sendo o IPI tributo não-cumulativo, de forma que cada empresa recolhe sobre o montante que vier a agregar, havendo isenção nas etapas anteriores, quando o tributo for fixado à alíquota zero ou N/T (Não Tributado), deve haver o crédito do imposto, como se estivesse constante na nota fiscal, para não frustrar o princípio da não-cumulatividade;

d) o Código Tributário Nacional - CTN adotou o entendimento que vê na isenção uma dispensa do crédito tributário, assim não poderá ser a isenção vista como neutralizadora do surgimento da obrigação tributária, e como o IPI é um tributo não-cumulativo, havendo isenção na etapa imediatamente anterior, há de se admitir o crédito do valor correspondente a essa operação, sob pena de tornar-se nula a dispensa do tributo, eis que este restará integralmente pago na etapa subsequente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

e) **in contrarium sensu** do disposto no artigo 100, I, a, do RIFI é assegurado o crédito do imposto relativamente a todos os insumos empregados em produtos finais tributados, inclusive daqueles adquiridos sem o destaque do IPI, por estarem sujeitos à alíquota zero, e a manutenção do crédito do adquirente é indispensável, pois, caso contrário, haverá dupla incidência de IPI ferindo o princípio da não-cumulatividade, isto é, incidência do IPI sobre os insumos empregados na produção (que o artigo 100 obriga estornar), e ainda o imposto incidente na saída dos produtos, sem a dedução daquele;

f) a redução da alíquota do IPI a zero, ou a exclusão de sua tributação, para determinados insumos, se deu com base no princípio constitucional aplicável a este imposto, que é o da tributação em função da essencialidade, e que, portanto, se o produto é essencial, e tal é o fundamento da legislação, não seria justificável que se desse com uma mão para retirar com a outra;

g) relativamente aos produtos sujeitos à alíquota zero, deixou o legislador de agravar a situação do contribuinte por motivos de conveniência pública, em que a essencialidade do produto torna sua industrialização e comercialização ponto de interesse social, desta ordem, não somente o produto objeto da incidência à alíquota zero estaria privilegiada pelo benefício concedido, mas necessariamente o consumidor final, que arcará com a carga tributária final, em face do princípio da não-cumulatividade do IPI, o que torna fundamental seja mantido o critério com fins de manter-se o princípio constitucional correlato da essencialidade;

h) a incidência tributária à alíquota zero ou sob a sigla "N/T", igualmente deverá gerar o 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;

i) o não-reconhecimento do direito ao crédito nessas aquisições implicará transformar a sistemática de recolhimento do tributo em diferimento ou suspensão do IPI, e se o legislador assim o quisesse teria estabelecido este procedimento, nos termos do disposto no artigo 36 e seguintes do RIFI;

j) tem direito ao crédito correspondente ao tributo que seria devido não fora a desoneração tributária, em acato ao princípio da não-cumulatividade, e pelo mesmo motivo, a recuperação dos valores recolhidos a maior que o devido ao escriturar os referidos créditos em sua contabilidade fiscal, direito que encontra amparo nos termos do disposto no artigo 145, I, do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

k) o disposto no artigo 49, parágrafo único, do CTN, não deixa dúvidas quanto à sistemática do creditamento quando não puder ser aproveitado no período determinado, e pelo artigo 96, IV, do RIPI, se constata nitidamente a possibilidade de creditamento;

l) para que não se puna aquele contribuinte cordato e cauteloso que aguardou a posição da jurisprudência, para só então, com total segurança, valer-se de seu direito, impende que sejam admitidos os créditos aproveitados, com a devida atualização monetária; e

m) 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, mas, só para argumentar, se devida fosse a multa, o percentual de 100% é indevido para a hipótese em exame.

Traz a Recorrente à colação artigo publicado por Rubens Gomes de Souza e jurisprudência do antigo TFR e do STF.

Requer, para o caso de ser mantida a imposição fiscal, que seja feita proposta ao Sr. Ministro da Fazenda para que dispense a multa imputada, por necessária aplicação do princípio da equidade, ou, ainda, a retificação do seu percentual, reduzindo-a para 50% nos termos do inciso I do artigo 364 do RIPI/82, hipótese mais consetânea com a questão.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CELSO ANGELO LISBOA GALLUCCI

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O fundamento da exigência é que houve aproveitamento indevido de crédito do IPI, pois a aquisição de insumos com alíquota zero não gera tal direito.

A Recorrente centra sua defesa no argumento de que o direito ao crédito decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto e da sistemática de apuração do montante devido estabelecido na Lei 4.502/64.

Para a Recorrente, o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI é a causa justificadora do creditamento que efetuou.

Oportunas e esclarecedoras as palavras de José Eduardo Soares de Melo, na obra "O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988 - Editora Revista dos Tribunais (pág. 85):

"A Constituição reza que o IPI 'será não-cumulativo', compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nos anteriores (inc. II do parágrafo 3º do art. 153).

A expressão 'não-cumulatividade' por si só, não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro designio constitucional, na forma específica engendrada para plena operacionalidade do IPI.

Inútil tecer qualquer consideração de índole econômica e política para compreender o sentido de tal expressão, conquanto o resultado de sua observância possa apresentar implicações de cunho financeiro.

Só interessa ao intérprete o conceito eminentemente jurídico, os critérios norteadores do 'abatimento', como delimitado por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino: 'A constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não-cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

contrário, fez do ICM e do IPI tributos 'não-cumulativos', exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento, criado pela própria Constituição (a não cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos)."

Não há do que discordar. Não é fora do Direito que se deve buscar a compreensão do conceito da não-cumulatividade, pois é o Direito que traça seu contorno e lhe dá o conteúdo. Contorno e conteúdo que não de ser, pois, eminentemente jurídicos.

Nestes termos não se deve dar acolhimento aos argumentos trazidos pela Recorrente, arrimados em razões de ordem puramente econômica e financeira, tais como os de que não ocorrendo o crédito, o consumidor final arcará com a carga tributária, e o de que o industrial terá prejuízo quando ocorrer tributação do IPI na saída de seu produto.

Busquemos, pois, no Direito Positivo Brasileiro, a exata compreensão do instituto da não-cumulatividade, erigido ao patamar de princípio na Constituição Federal.

Preceitua a Lei Maior, inciso II, do parágrafo 3º do artigo 153, que o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

Sobre o tema discorre Sacha Calmon Navarro Coelho no Livro "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário - pág. 204 - Editora Forense":

"O imposto pago em operações anteriores é crédito do contribuinte adquirente que o abaterá no momento de calcular o montante do IPI a pagar (não cumulatividade). Como, de regra os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos já industrializados ("inputs"), a não cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o "output") o imposto incidente sobre os "inputs" e arcado pelo industrial quando da aquisição dos mesmos."

Assim, do IPI devido na operação de saída do produto industrializado (**output**) são abatidos os créditos existentes nas várias operações anteriores de aquisição dos insumos (**inputs**), em respeito ao preceito constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

À evidência, as operações anteriores, referidas no dispositivo constitucional já mencionado, dizem respeito às operações de aquisições dos vários insumos empregados para a obtenção do produto industrializado final.

Em comento ao artigo 150, parágrafo 3º, III, da Constituição Federal, diz Ricardo Lobo Torres, *in verbis*:

"Subordina-se, também, (o IPI) ao princípio da não cumulatividade, 'compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores'. Atua, portanto, através da compensação financeira do débito gerado na saída com os créditos correspondentes às operações anteriores, que são físicos, reais e condicionados. O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior (grifei) sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. E real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências (grifei). E condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito da entrada se houver desagravação na saída" (Curso de Direito Financeiro e Tributário - Editora Renovar - pág. 313).

O abalizado tributarista é de opinião que não nasce o direito ao crédito nas isenções e na não-incidência. Não incluiu na explanação a hipótese da alíquota zero, mas entendo que o raciocínio exposto aplica-se perfeitamente à tal alíquota.

O Código Tributário Nacional explicitando o princípio constitucional prescreve que "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."

E a Lei nº 4.502/64, com as alterações posteriores, diz no artigo 25 que "a importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento em cada mês (quinzena), diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
Acórdão nº 203-01.621

Estatui, ainda, o artigo 81 do RIFI/82 que "a não-cumulatividade (grifei) 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." (Capítulo VII do Título VII).

Razão tem o ilustre Conselheiro Lino de Azevedo Mesquita quando, no voto condutor do Acórdão nº 201-66.481, de 28.08.90, referente a julgamento de caso semelhante que negou provimento ao recurso que por sua vez se reportou à ementa da Apelação em M.S. nº 77.200, SP, cujo relator foi o eminente Ministro Amarílio Benjamin, disse: "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."

Como está exposto no acórdão, em feliz síntese, o direito ao crédito do IPI liga-se a uma operação em que o imposto foi pago, e à subsequente, em que há imposto a pagar. Ora, no caso em julgamento, a Recorrente defende ter direito ao crédito em operação em que não foi cobrado o IPI, pois a alíquota foi zero, e se não foi cobrado (lançado na nota fiscal), pago não foi pelo que direito de crédito que não tem.

O crédito do IPI é resultante do débito correspondente. O que surge como débito quando da saída do produto do estabelecimento remetente, passa a ser crédito para o adquirente. O que se constitui em obrigação tributária para um é direito, ante a entidade tributante, para o outro, quantificados ambos ao mesmo valor.

Portanto, se na operação de saída de um produto a alíquota aplicada é zero, nenhum débito do IPI é gerado, pelo que não resulta crédito algum para o adquirente.

No voto condutor do Acórdão deste Conselho nº 201-66.481 mencionado anteriormente, o Relator tece judiciosa consideração sobre o mesmo acórdão trazido à colação no Recurso ora em julgamento (ERE nº 434-2-SP, Relator Min. Djaci Falcão, D.J.U. de 05.08.83, pág. 11249). São suas as palavras com as quais concordo:

"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, temos por inaplicável, vez que se trata de decisão em caso que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11020.001350/92-27
 Acórdão nº 203-01.621

matéria-prima era isenta de IFI. E nesse caso, há alíquota no produto isento de IFI - a lei de isenção dispensa o pagamento do tributo. Na hipótese de alíquota zero, não há imposto e pois dispensa do pagamento."

Quanto à alegação de que a penalidade na hipótese de vir a ser aplicada deve ser a prevista no inciso I e não a no inciso II, ambos do artigo 364 do RIPI/82, razão não tem a Recorrente, pois a circunstância de o crédito indevido ter sido escriturado no livro próprio, não se constitui em motivo modificador do enquadramento que consta, a meu ver, correto, no Auto de Infração.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao Recurso, e deixo de propor ao Sr. Ministro da Fazenda a dispensa, por equidade, da multa, conforme é solicitado pela Recorrente, por não ver no caso ora julgado, razões que a justifique.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 1994.


 CELSO ANGELO LISBOA GALLUCCI