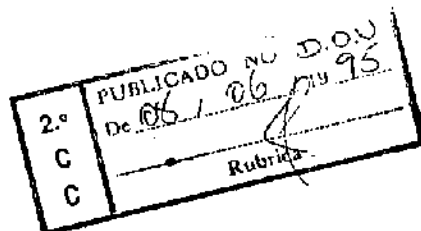




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo n.º 11020.002208/91-71

Sessão de : 18 de maio de 1994

Acórdão n.º 203-01.465

Recurso n.º: 91.875

Recorrente : ENGEMAQ - EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS E ELETRÔNICA S/A.

Recorrida : DRF em Caxias do Sul - RS

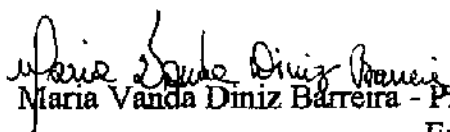
IPI - NÃO-CUMULATIVIDADE. A não-cumulatividade prevista no dispositivo constitucional, tem como pressuposto a tributação do produto quando se refere ao "montante cobrado nas operações anteriores". **INCENTIVOS FISCAIS** - Os incentivos fiscais de natureza setorial que não forem confirmados por lei estão revogados a partir de 05.10.90, decorridos dois anos da data da promulgação da Constituição. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ENGEMAQ - EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS E ELETRÔNICA S/A.

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 anterior a agosto/91. Ausentes os Conselheiros Mauro Wasilewski e Tiberany Ferraz dos Santos.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1994.


Osvaldo José de Souza - Presidente e Relator


Maria Vanda Diniz Barreira - Procuradora-Representante da
Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 26 JAN 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, Sérgio Afanasieff, Celso Angelo Lisboa Gallucci e Sebastião Borges Taquary.

HR/mdm/AC/MAS



Processo n.º 11020.002208/91-71

Recurso n.º : 91.875

Acórdão n.º: 203-01.465

Recorrente : ENGEMAQ - EQUIPAMENTOS, MÁQUINAS E ELETRÔNICA S/A.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 94/97):

"Em 02.12.91, foi autuado (fls. 25/33) o contribuinte em epígrafe para exigência de IPI, uma vez que o mesmo não estornou ou estornou de maneira incorreta o crédito do imposto relativo a insumos empregados na fabricação de produtos exportados, produtos tributados à alíquota zero e produtos destinados à Zona Franca de Manaus; aproveitou-se indevidamente do benefício fiscal previsto no art. 17, inc. I, do Decreto-Lei n.º 2.433/88 (com a redação dada pelo art. 5.º da Lei n.º 7.988/89), a partir de 05.10.90, em vista do estipulado no art. 41, § 1.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e utilizou-se erroneamente do benefício fiscal de que trata a Lei n.º 8.191, de 11.06.91, no período de 12.06.91 a 25.06.91, uma vez que a relação dos bens abrangidos pelo benefício, prevista no art. 3.º, par. único, da referida lei, somente foi estipulada com a publicação, em 26.06.91, do Dec. n.º 151, de 25.06.91.

Da autuação, que deu como infringidos os dispositivos legais e regulamentares que menciona, resultou exigência de IPI no valor de Cr\$ 13.419.525,76, totalizando o lançamento, com os acréscimos legais, Cr\$ 44.116.390,59.

Cientificado da autuação em 02.12.91 (fl. 31), o contribuinte apresentou tempestivamente, em 27.12.91, a impugnação de fls. 35/49, na qual alega, em resumo:

Créditos de insumos aplicados em produtos exportados, produtos tributados à alíquota zero e produtos destinados à Zona Franca de Manaus.

Com referência a este tópico, sustenta o impugnante que a exigência de estorno dos créditos fere o princípio da não-cumulatividade do IPI,



Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

representando, no caso, verdadeiro confisco, já que a não manutenção dos créditos implicaria a tributação do contribuinte de direito, que não poderia repassar o ônus para o consumidor, contribuinte de fato, sendo de ressaltar que aqui se trata de imposto sobre o consumo.

Entende a defesa que tal exigência fere as disposições literais do art. 21, § 3.º, da Constituição Federal e o art. 49 do Código Tributário Nacional, lei complementar.

Benefício fiscal do art. 17 do Decreto-Lei n.º 2.433/88, a partir de 05.10.90

Sustenta o impugnante, inicialmente, que o benefício fiscal previsto no art. 17 do Dec.-lei n.º 2.433/88, com a redação dada pela Lei n.º 7.988/89, não constitui incentivo setorial e sim genérico, não se incluindo, assim, entre os de que trata o art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Acrescenta a defesa que, ainda que se tratasse de incentivo setorial, permaneceria o benefício em vigor, pois foi revisto e ratificado por lei (a Lei n.º 7.988/89), cujo projeto foi de autoria do Poder Executivo, posterior à promulgação da Constituição e dentro do prazo previsto no art. 41 do ADCT.

Além do mais, mesmo que setorial fosse o incentivo e não houvesse sido revisto por lei, se importaria o cancelamento parcial do Ato de Infração, dele se excluindo as notas-fiscais emitidas entre 05/10 e 27.12.90, por força dos efeitos da edição e vigência da Medida Provisória n.º 287, de 14.12.90.

Benefício fiscal da Lei n.º 8.191, de 11.06.91, no período de 12/6 a 25.06.91

Com relação a este item, ressalta o impugnante, em primeiro lugar, que o art. 7.º da Lei n.º 8.191/91 revogou expressamente artigos dos decretos-leis 2.433 e 2.451/88, o que denota a não revogação destes pelo ADCT, corroborando a tese antes exposta.

Ademais, a isenção instituída pela referida lei estava em plena vigência desde sua publicação, nos termos do art. 6.º, posto que a entrada em vigor da lei não pode ser entendida sem a entrada em vigor do benefício por ela concedido, por ser ele o seu único objeto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

Por conseguinte, o benefício foi usufruído corretamente no período de 12/06 a 25.06.91.

Taxa Referencial Diária (TRD) sobre o valor do tributo, a partir de fev./91

Sem citar o embasamento legal de sua pretensão (o que a torna absolutamente nula), pretende a autuação fazer incidir a TRD sobre o valor do tributo, a partir de fevereiro de 1991.

Se não fosse nula, a exigência seria improcedente, pois os dispositivos que instituíram a Taxa Referencial-TR e a Taxa Referencial Diária-TRD (MP 294, de 31.01.91, convertida na Lei n 8.177, de 01.03.91) tratam de remuneração de ativos financeiros, o que não guarda ligação com eventual desvalorização da moeda ou recomposição do valor original de obrigações corroidas pelo processo inflacionário, até porque foram extintos, na época, os indexadores da economia.

Após sucessivas manifestações do Poder Judiciário, o próprio Poder Executivo reconheceu o erro flagrante, editando as Medidas Provisórias 297 e 298, esta convertida na Lei n.º 8.218/91, que afastou a incidência da TRD sobre os tributos.

É certo que, pelo art. 3.º da Lei n.º 8.218/91, foi mantida a incidência da TRD, como juros, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, mas também é certo que esses juros somente podem ser exigidos a partir da edição da MP 298, sem efeito retroativo.

As fls. 75/91, o autuante prestou a informação fiscal de praxe (art. 19 do Dec. n.º 70.235/72), na qual opinou em favor de que se exclua da exigência a parte relativa aos créditos referentes aos insumos empregados em produtos exportados, tendo em vista que o aludido incentivo fiscal foi restabelecido, a partir de 05.10.90, pela Lei n.º 8.402/92, com o que o valor originário do IPI se reduz para Cr\$ 11.782.701,46."

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente o lançamento constante do auto de infração, cuja ementa destaca:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS



Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

-PRODUTOS EXPORTADOS, MANUTENÇÃO-CRÉDITO. O incentivo fiscal referente à manutenção e utilização do crédito do IPI relativo ao insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5.º do Dec.lei n.º 491/69, foi restabelecido (art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), retroativamente, a partir de 05.10.90, pela Lei n.º 8.402/92.

CRÉDITO-IPI, PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS ISENTOS. PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. ESTORNO. CRÉDITO.

O contribuinte do IPI somente pode se creditar do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados por alíquota superior a zero (RIPI-Dec. n.º 87.981/82, art. 82, I), devendo ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo aos insumos que tenham sido empregados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou tributados por alíquota zero (RIPI/82, art. 100, I, a).

-INCONSTITUCIONALIDADE. A arguição de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa, por lhe faltar competência para apreciar tal arguição.

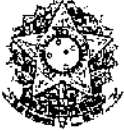
-IPI REDUÇÃO-IMPOSTO. A redução de 50% do imposto na qual foi transformada, pelo art. 5.º da Lei n.º 7.988/89, a isenção de que trata o art. 17 do Dec.-Lei n 2.433/88 (com as alterações do Dec.-lei n.º 2.451/88), somente vigorou até 04/10/90, por força do art. 41, § 1.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

-ISENÇÃO-IPI-MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. A isenção de que trata o art. 1.º da Lei n.º 8.191/91, dependendo de regulamentação conforme expresso no § 1.º do mesmo artigo, somente teve eficácia a partir da publicação do Dec. n.º 151/91.

-Lançamento parcialmente procedente."

Inconformada, a autuada apresentou a este Conselho recurso de fls. 107/113, reportando-se às razões apresentadas na peça impugnatória e acrescentando, ainda, que:

a) o direito de crédito do IPI é constitucional, e como tal não emerge da lei, nem dela depende, pois o legislador não tem o arbítrio para definir quais créditos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

podem ou não ser aproveitados, nem condicionar por qualquer forma o direito ao crédito, e menos ainda suspendê-lo; isso determina a necessidade de retificação da decisão neste aspecto, por conter inaceitável cerceamento ao direito-dever constitucional de aproveitamento dos créditos do IPI pelo contribuinte de direito;

b) no que diz respeito ao incentivo fiscal do art. 17 do Decreto-Lei n.º 2.433/88, merece crítica a decisão recorrida, na medida em que ao contribuinte cabe aplicar ao fato gerador a lei vigente quando de sua ocorrência, nos termos expressos do CTN, ainda que posteriormente revogada ou modificada (art. 144), seja esta revogação *ex nunc* ou *ex tunc*. Com a publicação da Medida Provisória, sua vigência temporária e sua retroatividade, todas as operações levadas a termo pelo contribuinte no período de 05.10.90 a 27.10.90, por se regerem pela lei vigente na época da ocorrência do fato gerador, não poderiam ser objeto de autuação ou lançamento de ofício;

c) é totalmente equivocada a afirmação de que os conteúdos das Leis n.ºs 8.177/91 e 8.218/91 seriam idênticos, e que por isso a TRD seria aplicável ao débito a partir de fevereiro/91; e

d) a fls. 29 do auto de infração, não se encontra qualquer referência às leis analisadas, como disse a Autoridade Julgadora, pelo que permanece inteiramente a nulidade da aplicação da TRD sobre o débito, também pelo fato de não ter sido citado no auto de infração o suporte legal do lançamento efetuado a este título.

É o relatório.



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO JOSÉ DE SOUZA

Antes de enveredar pela discussão das alegações propostas na decisão monocrática e no recurso proposto pela Contribuinte, vou transcrever neste voto os fundamentos legais apresentados pelo autuante em sua informação fiscal:

"Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
(Decreto Nº 87.981, de 23-12-82)

.....
Art. 22 - São contribuintes (Lei Nº 4.502/64, Art. 35)

.....
II - O industrial, em relação ao Fato Gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (o grifo é nosso);

.....
Art. 81 - A não cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de créditos, 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.

Art. 82 - Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - Do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

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

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

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



Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

§ 3º - Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou, dentro de quinze dias, se o obrigado à anulação não for contribuinte do imposto. Se o estorno do valor creditado for feito com excesso do prazo e resultar saldo devedor do imposto, a este serão acrescidos os encargos legais provenientes do atraso.

Art. 103, § 2º - O direito a utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para sua escrituração, neste Regulamento.

Art. 114 - Serão atualizados, mediante aplicação dos coeficientes de correção monetária.....:

I - Os débitos fiscais, decorrentes do tributo ou de multas, não liquidados até o vencimento;

II - As importâncias depositadas na esfera administrativa para evitar a correção monetária de débitos originários do imposto ou suspender o seu curso, não devolvidas, por culpa da re-partição fiscal, no prazo máximo de sessenta dias, contado da data da decisão definitiva que os houver reconhecido improcedentes".

OBS: Os grifos são nossos.

Constituição da República Federativa do Brasil de 05-10-88

Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:
..... IV - produtos industrializados;
§ 3º O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Código Tributário Nacional
(Lei Nº5172, de 25-10-66)

"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" (o grifo é nosso).

Complementando a legislação anteriormente citada invocaremos algumas decisões das autoridades competentes, na área adminis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º: 11020.002208/91-71
Acórdão n.º: 203-01.465

trativo e judiciária, as quais tem se manifestado sobre os aludidos temas, dentre as muitas existentes, na seguinte forma:

ACORDÃO Nº 52.457, de 18 de novembro de 1970
RECURSO Nº 62.065 - S.C. PROC. 8.517/68

"IPI - Falta de recolhimento proveniente de crédito indevido relativo a produto não tributado pelo vigente R.I.P.I. Incabível a compensação de débito com créditos não aproveitados"

Auto levado contra a recorrente (fls. 1), porque como produtora de vinagre, classificado na Posição 22.10, inciso 2, da Tabela anexa ao vigente R.I.P.I., efetuou no Livro de Crédito do Imposto, diversos lançamentos referentes à açúcar cristal, produto não tributado, deixando, assim, de recolher, face ao crédito indevido apontado, o I.P.I., já que em todos os meses havia saldo devedor na quantia de Cr\$., conforme discriminação no quadro demonstrativo anexo (fls. 2):

Em sua defesa de fls. 4 alega a autuada que por um lapso de um funcionário, creditou-se indevidamente da importância de Cr\$.

Um dos autores do feito salienta na informação de fls. 9 que a interessada confirma a prática da infração arguida,

A autoridade "a quo" julgou procedente a ação fiscal, declarando devido o imposto reclamado, acrescido da correção monetária e multa de 100% sobre o valor corrigido.

A fiscalização informa as fls. 26 que a autuada não contesta os créditos indevidos, ora impugnados, mas requer compensação de débitos com os créditos não aproveitados em outras oportunidades.

Conclui a fiscalização arguindo o seguinte:

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.

É o relatório.

CONSIDERANDO que a autuada deixou de cumprir as exigências de escrituração previstas no Regulamento aprovado pelo Dec. 61514/67, pelo que, o Art. 30, § 1º, deste diploma legal, não lhe assegura o direito ao crédito pretendido;

CONSIDERANDO que a compensação pleiteada pela recorrente não tem amparo em lei;

CONSIDERANDO tudo mais que dos autos consta,

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

a) José Augusto Vieira Netto, Relator. (Os grifos são nossos)



Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL
SEÇÃO JUDICIÁRIA DO PARANÁ

Vistos, etc.....

1.com filial neste Estado, impetrou, através de seu advogado....., o presente mandado de segurança preventivo contra ato de provável prática do Sr..... .

Explicou a impetrante que se dedica à industrialização de papel e celulose, produzindo também, papel destinado à impressão de jornais, excluído da incidência tributária, por força da imunidade inscrita no art. 19, III, d, da Constituição Federal.

Fara o fabrico de seus produtos, adquire os necessários insumos tributados, e, entende ter o direito de manter o crédito referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pago na aquisição daqueles, como decorrência do princípio da não cumulatividade e da sistemática de arrecadação desse tributo, inclusive em relação às saídas do papel imune.

Todavia, tendo sido efetuada, a respeito, em 2 de julho de 1969, consulta ao fisco federal, recebeu a resposta de ficar obrigada a fazer o estorno do crédito referente aos insumos aplicados na fabricação do papel alcançado pela imunidade.... . A intimação deu-se em 22 de novembro do ano p. findo, e por isso, teria de concretizar o estorno no prazo de trinta dias, mas, como a conclusão fazendária traduz - segundo a empresa - um desrespeito flagrante à imunidade tributária, haveria a coação ilegal, a ser corrigida pela via da segurança.

.....
5. Concedi a liminar, pelo prazo do art. 51 da Lei n. 4.862, de 29.11.65 (f.31-v e 32).

.....
.....
DECIDO

15. Como dilucida Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, ed. cit., pg. 189):

"Desde que se generalizou, a partir da última década do século passado, gradualmente, a todos os produtos manufaturados, o imposto de consumo atingia os produtos semi-acabados e depois os acabados, sem consideração da tributação anterior. Superpunha-se assim o ônus tributário sucessivamente a cada etapa da produção. As roupas de confecção, p. ex., pagavam o imposto sobre o valor de venda, sem considerar-se que o tecido, os botões, as linhas, fiavelas, o zíper etc., já haviam suportado idêntico tributo. O mesmo ocorria com o IVC do produtor até a venda do retalhista. Para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago concebeu-se a técnica designada pelos franceses como "va leur ajoutée" ou "value-added" dos americanos: - o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes de produto final. Ou sobre ela mesmo no caso de revenda comercial."



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

"Para o cálculo do imposto" - esclarece Bernardo Ribeiro de Moraes ("Sistema Tributário da Constituição de 1969", Curso de Direito Tributário - vol. I, 1ª ed., Revista dos Tribunais, SP., 1973, pg. 313) - "o Fisco leva em conta o montante cobrado nas operações anteriores, tributando apenas o 'valor acrescido (valeur ajoutée ou value added)'".

Essa sistemática tornou-se obrigatória entre nós, a partir da Emenda Constitucional n. 18/65. O dispositivo atual, "o parágrafo 3º do art. 21 da Constituição, não estabeleceu o modo pelo qual deverá ser apurada a diferença a maior e ser recolhida num dado período. Dispôs então o CTN (art. 49), remetendo a tarefa ao legislador ordinário que adotou o princípio da não-cumulatividade pelo método físico. Assim, dão ensejo a crédito do imposto tão só as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se incorporarem fisicamente ao produto ou se consumirem no processo de industrialização". (Paulo de Barros Carvalho, artigo sobre "Introdução ao Estudo do IPI", in Revista de Direito Público, 11, 75/87, pg. 78).

Em suma, "o princípio da não cumulatividade, que é o preceito constitucional (o gr. é do orig.), tem sua sistemática regulada por lei ordinária", Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Tributário Aplicado", Ed. Forense-EDUSP, Rio - S. Paulo, 1976, pg. 123).

Esta última é o art. 25 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, alterado pelo artigo 2º do Decreto Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, e pelo artigo 18 do Decreto-Lei n. 400, de 30 de dezembro de 1968, com a redação do Decreto-lei n. 1.136, de 7 de dezembro de 1970, verbis:

"Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído no montante do imposto relativo aos produtos nela entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. § 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)".

Conclui-se, deste texto, que, se o papel para impressão de jornais não é tributado, por ser imune à imposição, inexistente, nas suas saídas, o direito de dedução relativo ao imposto sobre produtos industrializados pago quanto aos seus insumos.

16. Todavia, as leis tributárias revelam-se muitas vezes imperfeitas, contrárias aos princípios constitucionais que as deviam informar. Cumpre, em consequência, confrontar esse art. 25 com doutrina e jurisprudência explicativas da não cumulatividade, e também com a própria norma da Lei Maior.

.....



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

"O imposto passa a recair portanto, tão somente sobre a diferença a maior. Há o caráter não cumulativo de suas incidências fiscais". Nilton Latorraca ("Legislação Tributária", Ed. Atlas, S. Paulo, 3a. ed., 1975, pg. 103, n.106) confirma a existência de dedução somente nos saídas tributadas: "O imposto (IFI) é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença maior, em determinado período, entre o imposto referente nos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados".

.....

A segunda turma do Eg. Tribunal Federal de Recursos deixou essa peculiaridade bem expressa (Apelação em M.S. n. 77.200, SP., Rel., o Em. Min. Amarílio Benjamin, in DJU., 15.4.77, pg. 2.356): "O direito de crédito do IFI 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 (grifos do original)".

Nem outro poderia ser o entendimento, face a redação do § 3º do art. 21 da Constituição:

"O imposto sobre produtos industrializados será...(omito) não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores (grifei)", porque, para haver abatimento de dinheiro, é preciso existir um quanto do qual se faça esse desconto. Ora se o papel para impressão de jornal paga Cr\$ 0,00 (zero cruzeiros) de IFI, por ser imune, não há mais o que abater desse valor nulo.

17. O alerta de Rubens Gomes de Sousa de que, a parcela excluída do crédito fiscal, irá somar-se à base de cálculo do IPI na operação seguinte, tornando a incidência cumulativa, não tem sentido para o papel de jornal, pois, tanto ele, como o jornal, serão sempre livres da imposição.

.....

21. Do exposto, por não encontrar ilegalidade na exigência do estorno referida na inicial, denego a segurança. A liminar, já exaurida, fica definitivamente cessada.

Custas, como de direito.

P.R.I.

Curitiba, 20 de março de 1978.



Processo n.º : 11020.002208/91-71

Acórdão n.º : 203-01.465

SILVIO DOBROWOLSKI - JUIZ FEDERAL (os grifos são nossos).
(Jurisprudência do IPI - Vol. III 1978 - Pág. 302).

Processo nº 0920-051.578/80

Parecer GST/SIPE Nº 3337

RECURSO VOLUNTÁRIO

Consulta sobre IPI

Interessada:.....

Ementa: IPI - Na industrialização de produtos com o emprego
matérias-primas cuja alíquota tenha sido reduzida a 0 (zero), não
há que se falar em cumulatividade de imposto, pelo simples fato
de não haver o adquirente pago o IPI na compra de tais insumos,
por inexistente.

.....
3. Sucede que as matérias-primas que adquire, consistentes que são de madeiras em toras e madeiras serradas em tábuas sem qualquer beneficiamento não lhe permitem creditar-se do imposto por não haver destaque do mesmo nas notas-fiscais de aquisição, visto que, além de isentas, por força do disposto no artigo 25, inciso XVIII, do Decreto nº 83.263, de 09/01/79 (RIPI em vigor), tiveram reduzida a 0 (zero) sua alíquota pelo Decreto-lei nº 1.686/79.

.....
5. Entre as contra-razões apresentadas, a recorrente menciona os incisos I e VIII do artigo 66 do atual RIPI. Quanto ao primeiro, endossamos plenamente as considerações feitas pelo julgador de primeira instância, pois não se pode admitir o crédito de um imposto sobre determinado produto quando, por previsão legal, sua alíquota tenha sido reduzida a 0 (zero), ou, melhor dizendo, quando esse imposto simplesmente não existe.

O adjetivo "cumulativos" (que consiste em acumular) nada mais é que uma palavra derivada de acumular ou cumular que, no dizer de Mestre Aurélio, em seu Novo Dicionário da Língua Portuguesa significa "por em cúmulo ou montão", "amontoar, ajuntar, reunir".

No caso em tela não há que se falar em cumulatividade de imposto, pois nenhum valor a esse título foi exigido da requerente, quando da aquisição dos produtos a que se refere. Conseqüentemente, descabida de qualquer acolhimento sua pretensão ao crédito pleiteado.

7. Face às considerações supra, opinamos no sentido de que se negue provimento ao recurso voluntário por falta de amparo legal. À consideração superior.

Nos termos do parecer retro, que aprovo, e no uso da competência que me foi delegada....., NEGOU provimento ao recurso voluntário, mantendo-se, por correta, a decisão recorrida.



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

2.1 - Quanto ao estorno e/ou estorno de maneira incorreta dos créditos de IPI incidentes sobre matéria-prima e produto intermediário empregados nos produtos exportados

Este incentivo fiscal foi restabelecido a contar de 05-10-90, em consonância com os Arts. 1º, Inciso II e 2º do Decreto Nº8.402 de 08-01-92, portanto, em data posterior a da lavratura do Auto de Infração.

Em função do aludido Decreto devem ser anulados os estornos dos créditos de IPI relativos aos insumos utilizados nos produtos exportados, efetuados por esta Fiscalização.

A anulação dos referidos estornos está demonstrada em Quadros demonstrativos em anexo às Fls. 51 a 74.

2.2 - Quanto ao estorno e/ou estorno errôneo dos créditos de IPI correspondentes aos insumos usados em produtos tributados à alíquota zero ou isento

Devemos observar sempre a distinção existente entre matéria-prima e o produto intermediário em relação ao produto final em todos os seus aspectos físicos e legais e principalmente quanto a sua tributação.

Não podemos chegar ao ponto de aceitarmos como correta a assertiva de que se o produto final é tributado à alíquota zero e/ou isento e os insumos correspondentes são tributados, que fatalmente haverá a cumulatividade do IPI, porquanto não houve o pagamento do imposto na saída dos produtos e a legislação não prevê, nesta situação, a manutenção dos créditos.

Pretender que somente devem ser estornados os créditos das matérias-primas ou produtos intermediários, que tenham sido lançados não na fabricação de bens para uso próprio ~~é sustentar~~ o seu direito em qualquer outra situação, sem levar-se em consideração os princípios legais norteadores da geração de créditos, já amplamente mencionados neste documento.

Com referência a expressão "isenção" podemos dizer que, nesta situação, existe a competência tributária, no entanto, o legislador competente, institui o tributo, mas o mesmo não será exigível relativamente a certas pessoas ou coisas, logo, não há o pagamento de tributo e em consequência não há crédito.

Em conformidade com o "AMS Nº 74.522, SP, Rel. EM. MIN OTTO ROCHA IN DJU, 01-11-76, Pag, 9.467, "As isenções tributárias se restringem aos termos da norma legal que as instituir, devendo ser interpretadas literalmente segundo a doutrina e a jurisprudência".

A empresa pretende compensar um crédito com um débito inexistente.



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

A alíquota zero nada acrescenta em termos do princípio legal da não cumulatividade do imposto, levando-se em consideração que o signo numérico representado pelo algarismo zero, não tem valor por si.

Não existe dispositivo legal que assegure a manutenção e a utilização dos créditos de insumos aplicados ou consumidos durante o processo de industrialização, nos produtos fabricados pela empresa, quando os mesmos são tributados à alíquota zero ou isentos, no período objeto do Auto de Infração.

Por conseguinte, em face do exposto anteriormente não cabe nenhuma razão a atuada quanto as alegações apresentadas.

2.3 - Quanto ao estorno e/ou estorno incorreto dos créditos de IPI atinentes as matérias-primas e produtos intermediários embutidos em produtos destinados à Zona Franca de Manaus

Os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus para seu consumo interno ou industrialização estão isentos de IPI, em conformidade com o Art. 45, Inciso XXII do RIFI/82, aprovado pelo Decreto Nº 87.981/82.

Os créditos do IPI incidentes sobre os insumos usados nos produtos destinados à Zona Franca de Manaus tiveram a sua manutenção e utilização assegurados de acordo com o Art. 104 do RIFI/82, até o dia 12-04-90, em razão do previsto no Art. 3º da Lei Nº 8.034, de 12-04-90.

Com o advento da referida Lei foi determinado que os mencionados créditos fossem anulados, mediante estorno na escrita fiscal do contribuinte, a contar de 13-04-90.

Esta Fiscalização ao estornar os referidos créditos nada mais fez do que cumprir uma imposição legal, logo, são improcedentes os argumentos da atuada.

2.4 - Quanto a cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados

Vamos agora nos cingir ao aspecto propriamente dito da "cumulatividade do imposto", sem antes transcrever, novamente, algumas afirmações já citadas nesta Informação Fiscal, com o fito de melhor desenvolvermos o nosso raciocínio:

"A não cumulatividade do Imposto é exercida pelo sistema de créditos... do Imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos saídos..." (Art. 81 do RIFI/82). (o grifo é nosso).

"Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:.....exceto as de alíquota zero e os isentos....." (Art. 82, I do RIFI/82);



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

"...compensando-se o quefor devido...com o montante cobra-
do nas anteriores....."(Art 153,§ 3ªda Constituição da Republi-
ca Federativa do Brasil de 05-10-88).

"..... resulte da diferença a maior....., entre o Im-
posto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago
relativamente os produtos nele entrados"(Art. 43 do C.T.N.)

"..... Além disso, o que se dizente neste feito, são créd-
itos indevidos, que devem ser glosados, pois que sobre os produ-
tos adquiridos não incide o Imposto sobre Produtos Industrializa-
dos....."(Acórdão Nº 52.457, de 18-11-70)

"..... o contribuinte terá o direito de abater o imposto
já pago pelos componentes de produto final....." (Aliomar
Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro, Ed. Cit. Pag. 189).

"..... o Fisco leva em conta o montante cobrado nes-
as operações anteriores, tributando apenas o valor acrescido (valeur
ajoutée ou value added)"(Bernardo Ribeiro de Moraes - Sistema Tri-
butário da Constituição de 1969 - Curso de Direito Tributário -
Vol I, 1a Ed, Revista dos Tribunais, SP, 1973, pag. 313).

".....o montante devido resulta da diferença maior, em
determinado período, entre o imposto referente aos produtos sai-
dos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele
entrados"(Nilton Letorraca - "Legislação Tributária - Ed. Atlas,
S.Paulo, 3a Ed, 1975, pag. 183, Nº 106).

"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 princí-
pio da não cumulatividade.trata-se de uma simples diferen-
ça entre o imposto correspondente aos produtos saídos do estabele-
cimento e o que foi pago na entrada"(Apelação em M.S. Nº77.200,SP,
Rel, o EM. MIN Amarílio Benjamin IN DJU, 15-4-77, pag.2356 - Se-
gunda Turma do E.G. Tribunal Federal de Recursos).

".....para haver abatimento de dinheiro, é preciso exis-
tir um quanto do qual se faça esse desconto....."(Silvio Dobro-
wolki - Juiz Federal)

".....não se pode admitir o crédito de um imposto sobre
determinado produto quando, por previsão legal, sua alíquota te-
nha sido reduzida a 0 (zero), ou, melhor dizendo, quando esse Im-
posto simplesmente não existe"(Paracer CST/SIPE Nº 3337/80).

"..... no caso em tela não há que se falar em cumula-
tividade de imposto, pois nenhum valor a esse título foi exigido da
requerente quando da aquisição dos produtos a que se refere....."



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

(Parecer CST/SIFE Nº 3337/80). (os grifos são nossos).

Neste momento iremos verificar o significado das palavras cumulativo, zero, isento, cobrar, abater, pagar, consoante o Pequeno Dicionário Enciclopédico Xaogan Larousse:

Cumulativo: feito de acumulação; Acumulação: ação ou efeito de acumular.....; Acumular: amontoar, juntar, reunir.....; Cobrar: receber, ou tentar receber (dívida ou aquilo a que se tem direito), exigir de outrem...; Pagar: quitar um débito, um imposto, etc, remunerar, retribuir, expiar.....; Isento: que não está sujeito a um dever ou obrigação, dispensado, livre, desprovido...; Zero: signo numérico representado pelo algarismo 0, que não tem valor por si, pessoa ou coisa sem valor...; Abater: diminuir ou preço de, abatimento, desconto....-

Após o exame do exposto podemos afirmar com absoluta segurança, que não foi atingido o preceito constitucional da não cumulatividade do imposto, porquanto embora tenha havido o pagamento do IPI na entrada dos insumos, idêntico procedimento não foi adotado na saída do produto final, os quais eram isentos ou tributados a alíquota zero.

Esta Fiscalização, baseada na legislação pertinente, aceita o pagamento do imposto sobre o valor acrescido, porém, não concorda em se tratando de compra de matéria-prima e produto intermediário tributados quando estes são aplicados sobre produtos tributados à alíquota zero ou isentos.

A cumulatividade do imposto, segundo a legislação vigente, já relacionada neste documento, ocorre quando há o pagamento do imposto na entrada da matéria-prima ou produto intermediário e, também, na saída do produto final, o que não é o presente caso.

Em consequência não assiste nenhuma razão à autuada em relação aos argumentos apresentados.

2.5 - Quanto ao aproveitamento indevido do benefício fiscal previsto no Art. 5º da Lei Nº 7.989/89, a partir de 05-10-90

As autoridades administrativas se reportaram a este assunto por intermédio do Parecer CST SIPC Nº 157, de 25-02-91, manifestando-se contrárias ao aproveitamento deste benefício, a contar de 05-10-90.

A ementa do referido Parecer preceitua o seguinte: "A isenção estabelecida pelo inciso I do artigo 17 do Decreto-Lei Nº2433/



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

/88, com as alterações do Decreto-Lei Nº 2.451/88, foi transformada em redução de 50% do imposto a partir de 1º de janeiro de 1990, conforme dispõe o art. 5º da Lei Nº 7.988/89, entretanto, o citado benefício somente vigorou até 04-10-90, por força do artigo 41 e § 1º, do ADCT.

O seu Nº 3 cita o seguinte: "Exclarea-se, por oportuno, que o benefício em questão (redução de 50% do imposto) a exemplo de outros incentivos setoriais, somente vigorou até 04 de outubro de 1.990, por força do artigo 41 e § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não obstante o referido benefício tenha sido restabelecido pela Medida Provisória Nº 287 de 14 de dezembro de 1.990, visto que a mesma foi declarada insubsistente por via do Ato Declaratório Nº 05, de 1.990, do Presidente do Senado Federal". (o grifo é nosso).

Este assunto está perfeitamente definido na esfera administrativa, portanto, são injustificáveis as alegações apresentadas.

2.6 - Quanto a utilização de forma errônea do benefício fiscal estipulado na Lei Nº 8.191 de 11-06-91, no período de 12-06-91 a 25-06-91

Esta Lei prevê em seu Art. 1º a instituição da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - aos equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, inclusive aos de automação industrial e de processamentos de dados importados ou de fabricação nacional, bem como respectivos acessórios e ferramentas, até 31-03-93.

Reza o parágrafo único do Art. 3º que "com anexo, o Poder Executivo enviará a relação dos bens abrangidos pela regra desta Lei". (o grifo é nosso).

Os bens que farão jus a isenção do IPI previsto na aludida Lei foram mencionados pelo Decreto Nº 151 de 25-06-91, o qual entrou em vigor em 26-06-91, de acordo com o seu Art. 2º.

A empresa, em hipótese alguma, poderia usufruir deste benefício, no dito período (12 a 25-06-91), por não saber quais dos seus produtos estariam abrangidos pela dita Lei.

Esta Lei somente poderia ter sido aplicada a partir da sua regulamentação - 26-06-91 - , conforme entendimento expresso da Co ordenação do Sistema de Tributação do Departamento da Receita Federal, em Boletim Central Nº 105, de 15-07-91.



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

Assim sendo, não resta nenhuma razão à infratora no que se refere as alegações apresentadas.

2.7 - Quanto a exigência da incidência da "TRD" sobre o valor do tributo a partir de fevereiro de 1.991 e a não indicação da base legal

Às Fls. 33 deste processo podemos constatar que "O crédito tributário exigido do contribuinte está especificado na Fl. 01 do Auto de Infração e em demonstrativos anexos, que são partes integrantes do mesmo.

Nas Fls. 29 do mesmo documento vamos encontrar que a Taxa Referencial Diária - TRD acumulada - foi calculada de acordo com o Art. 3º, parágrafo único e Art. 9º da Lei Nº 8.177/91 c/c o Art. 30 da Lei Nº 8.218/91. (Demonstrativo de Conversão e Atualização).

Em função do anteriormente citado, o contribuinte faltou com a verdade ao afirmar que a Fiscalização não citou a base legal para a cobrança da "TRD" sobre o valor do tributo.

Não é atribuição desta Fiscalização a apreciação da legalidade ou constitucionalidade da cobrança do tributo, corrigido monetariamente, com base na "TRD", no período de fevereiro a julho de 1.991, em todos os seus aspectos, bem como, de qualquer outra alegação argüida pela autuada, no mesmo sentido.

Em consequência, o procedimento adotado pela Fiscalização está correto, pois o foi baseado em lei.

2.8 - Quanto ao entendimento dos Tribunais, em consagrar o direito do emprego dos créditos, quando os produtos forem tributados à alíquota zero ou isento

A respeito deste item devemos nos lembrar sempre da legislação pertinente e do conteúdo no Decreto-Lei Nº 73.529 de 21-01-74, em seus Arts. 1º e 2º, os quais passamos a transcrever: "Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em Atos de caráter normativo ou ordinário. Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integrarem o processo judicial e com estrita observância do conteúdo do julgado".

A empresa ao não estornar ou estornar, de maneira indevida, os créditos dos insumos empregados nos produtos tributados à alí -



Processo n.º: 11020.002208/91-71

Acórdão n.º: 203-01.465

debita"O" ou isentos cometeu o erro de não se submeter aos ditames da Lei, quanto aos aspectos examinados nesta Informação Fiscal.

A infratora entende como prática arbitrária da Fiscalização uma exigência prevista em Lei, esquecendo-se, desta forma, do preceito Constitucional que "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da Lei" (Art. 5º, Inciso III da atual Constituição Federal).

Tendo em vista vários períodos de apuração do IPI apresentar saldo credor, no Livro Registro de Apuração de IPI, esta Fiscalização reconstituiu os saldos da escrita fiscal do contribuinte.

Em consequência desta reconstituição alguns valores de IPI não lançados ou lançados a menor tiveram a sua data de vencimento postergada.

Assim sendo, resultou em determinados períodos de apuração um saldo devedor maior do que o valor não lançado ou lançado a menor do período. Esta diferença foi considerada como crédito glosado, por não originar nenhum prejuízo ao Fisco e ao contribuinte, quanto ao valor correto a ser lançado."

Com estas razões e ainda levando em consideração todas as alegações apresentadas pela recorrente, dou provimento parcial ao recurso para excluir a TRD no período anterior a agosto/91.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1994.


OSVALDO JOSE DE SOUZA