



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U.
	De 23/07/93
	Rubrica

Processo nº 11080-006.794/91-81

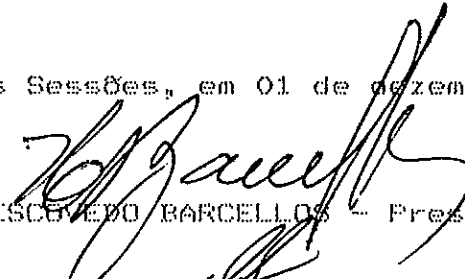
Sessão de : 01 de dezembro de 1992 ACORDÃO Nº 202-05.454
Recurso nº: 89.575
Recorrente: MAPLA S.A. - INDUSTRIA DE MATERIAIS PLASTICOS.
Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE - RS

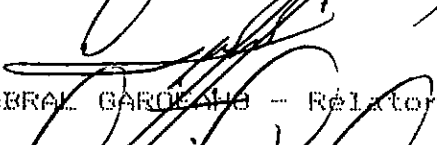
IPI - ESTORNO DE CREDITO. Produto final com alíquota reduzida a zero. Não tem o contribuinte direito a se creditar do IPI pago na aquisição de matérias-primas, materiais secundários e embalagem, quando o produto final sair com a alíquota reduzida a zero. Recurso negado.

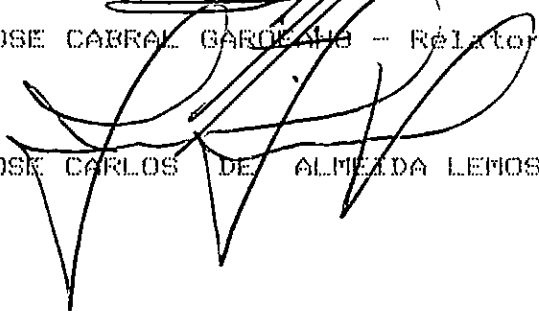
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAPLA S/A. - INDUSTRIA DE MATERIAIS PLASTICOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausente a Conselheira TERESA CRISTINA GONÇALVES PANTOJA.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 1992.


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente


JOSE CABRAL GARÓFALO - Relator


JOSE CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 18 FEV 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, CRISTINALICE MENDONÇA SOUZA DE OLIVEIRA (Suplente) e OSCAR LUIS DE MORAIS.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 11.080.006.794/91-81

Recurso nº: 89.575
 Acórdão nº: 202-05.454
 Recorrente: MAPLA S/A. - INDUSTRIA DE MATERIAIS PLASTICOS.

R E L A T O R I O

Contra a ora recorrente foi lavrado Auto de Infração, em 26.07.91, por creditamento indevido, no entender da fiscalização, do IPI relativo a aquisições de matérias-primas, materiais secundários e embalagem, os quais são utilizados na industrialização de seus produtos saídos com alíquota reduzida a zero; situação esta definida no artigo 100, inciso I, letra "a" do RIFI/82.

A Impugnação ao feito fiscal (fls. 46/61) foi apresentada dentro do prazo legal.

A Informação Fiscal (fls. 63/65) enfrentou os argumentos da impugnante e pediu pela manutenção integral do crédito tributário.

O julgador em primeira instância administrativa, através da Decisão DRE/PA nº 166/92 julgou improcedente a peça impugnatória, expressando seu juízo, quanto ao mérito, sob os seguintes fundamentos:

"Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, conforme artigo 82, inciso I, do RIFI/82, cuja base legal é o artigo 25, I, da Lei nº 4.502/64, modificado pelos Decretos-Leis nºs 34, de 18.11.66, artigo 2º, alteração 8º e 1136 de 07.12.70, artigo 1º, e pela Lei nº 7.798, de 10.07.89, artigo 12.

A não-cumulatividade do imposto sobre produtos industrializados se caracteriza no princípio de se abater, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. Assim, só é admissível o abatimento no imposto devido pelas saídas de produtos tributados. Naturalmente que produto tributado com alíquota zero não gera débito do imposto, logo, não há como compensar com créditos.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

O inciso II, do parágrafo 3º, do artigo 153 da Constituição Federal dispõe que o IPI 'será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores'. (grifei)

Por isso que o Regulamento do IPI prevê no artigo 100 a anulação do crédito, pelo sistema de estorno na escrita fiscal.

Os créditos só podem ser utilizados nos casos em que a utilização se relaciona com a sistemática de crédito e débito.

Só haverá crédito se houver débito correspondente, para dele ser abatido. Esse é o princípio constitucional.

A respeito do assunto transcrevo acórdão proferido nos Embargos Infringentes ao Ac. nº 84783 - Reg nº 244351 -RJ- Decisão da 2ª Seção do TFR, em 21.03.89:

'Tributário. IPI.- Crédito relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero - Por decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade (Constituição, artigo 21, parágrafo 3º, CTN, art. 49), a idéia de crédito é inconcebível com a hipótese em que a saída da mercadoria não sofre tributação. Posta de lado essa regra geral, importa ressaltar ser cabível a aplicação de analogia do artigo 25, parágrafo 3º, da Lei nº 4.502/64 à alíquota zero, à vista do disposto no artigo 108 do CTN. - Anulação do crédito mediante estorno, nos termos do artigo 97, I, letra "a" do Decreto nº 83.263/79. Legitimidade do preceito regulamentar. - Embargo rejeitado.'

Insurge-se, ainda, a autuada contra a aplicação da multa prevista no artigo 4º da MP nº 297/91, que determina:

"Artigo 4º - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

I - de oitenta por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, nos casos de falta da declaração e nos de declaração inexata..."

A referida MP foi publicada no DOU de 28.06.91, vigorando por 30 dias, sendo substituída pela MP nº 298/91 de 29.07.91, que finalmente deu origem a Lei nº 8.218, de 29.08.91.

O artigo 37 dessa Lei, dispõe que aos atos praticados com base na MP nº 297/91 e aos fatos jurídicos ocorridos no período de sua vigência aplicam-se as disposições nela contidas.

Assim, deve ser mantida a multa prevista no artigo 4º da referida MP, pois mais benéfica ao contribuinte, vez que não se aplicando tal multa, estaria ele sujeito à penalidade prevista no inciso II, do artigo 364 do RIR/82 (100% sobre o valor do imposto que deixou de recolher).

Prejudicada a análise das razões sobre a aplicação da TRD, na forma da Lei nº 8.177/91 e artigo 13 da Medida Provisória nº 297/91, face o advento da Lei nº 8.218/91, que passou a regular a matéria."

A decisão recorrida foi assim ementada:

"ANULAÇÃO DE CREDITO. ESTORNO.

É obrigatório o estorno do crédito relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos de alíquota zero vendidos no mercado interno.

As autoridades e órgãos administrativos são incompetentes para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo."

Interposto Recurso Voluntário (fls. 73/108), a apelante repisa os argumentos apresentados na peça impugnatória; bem como, agora, aduz outras razões de defesa. Da extensa e bem elaborada peça recursal, conveniente seria reproduzir trechos em que se centram os elementos essenciais de seu protesto não o fazendo na íntegra por economia processual, assim como, não a reduzindo toda, sob pena de sacrificar o conteúdo das razões de recurso.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

Felo fato de a decisão recorrida julgar falecer de competência para apreciar matéria que verse sobre inconstitucionalidade de lei, a recorrente contradiz tal assertiva, pelas razões:

"Ou seja, o art. 102, CF/88, exclusivamente, disciplina sobre a apreciação de arguição de inconstitucionalidade em ação direta (inciso I, "a") e em recurso extraordinário (inciso III), não vedando, em nenhum momento, que as autoridades e órgãos administrativos decidam sobre a constitucionalidade das leis, tampouco estabelecendo que os mesmos sejam incompetentes para tal, como quer fazer valer a r. decisão recorrida.

A Fiscalização de qualquer tributo deve, também, obediência às leis, dentre elas as constitucionais, tendo presente que todas as leis infraconstitucionais têm validade, única e exclusivamente, se de acordo com a Constituição Federal, sendo só a ela subordinadas, podendo, destarte, apreciar a validade e eficácia de tais leis para legitimar os seus atos, até mesmo porque a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos ou anulá-los (Súmulas 346 e 473 do STF), ou, simplesmente deixar de cumprir a lei por entendê-la inconstitucional."

Sobre o assunto traz entendimentos e pareceres de ilustres estudiosos dos Direito Tributário, da estirpe de Gilberto Ulhoa Canto, Ives Gandra da Silveira Martins, Geraldo Ataliba, Adroaldo Mesquita da Costa, entre outros.

Mais à frente, volta a atacar a decisão recorrida:

"Não existe restrição constitucional ao uso do crédito do IPI, isto é, do direito de compensar o imposto pago em operações anteriores, quando a subsequente saída do produto for com isenção ou não-incidência (situações previstas como restritivas ao direito de crédito do ICMS). Caso desejasse o legislador constituinte limitá-lo no que diz respeito ao IPI, o teria feito, da mesma maneira como o fez com o ICMS, expressamente e, diga-se, não só nas hipóteses de isenção e não-incidência, se assim o desejasse, poderia fazê-lo relativamente à saída de produtos à alíquota zero, o que, todavia, não o fez.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

Incontestável, pois, que não há qualquer restrição constitucional à utilização do crédito fiscal do IPI relativamente às saídas de produtos com alíquota zero.

Por sua vez, a alíquota zero é um caso de incidência do tributo, não se equiparando à isenção nem se confundindo com o instituto da não-incidência. Veja-se a Súmula 576 do Supremo Tribunal Federal, que se fundamenta na existência dessa distinção, verbis:

Súmula 576. "É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre os produtos importados sob o regime da alíquota zero."

Em realidade, com a alíquota zero dispensa-se, temporariamente, o ônus tributário, apoiado no permissivo constitucional de alterar as alíquotas do IPI dentro dos limites fixados em lei (CF/88, art. 153, parág. 1º). Com esse expediente são beneficiados certos produtos, conforme sua essencialidade, chegando-se à inexistência de ônus tributário, sem que isso importe em dizer-se que o imposto não incidiu, o que, inclusive, somente a lei poderia fazer (CF/88, arts. 5º, II, e 150, I). Cuida-se, destarte, de efetiva incidência do IPI, apenas que de existência de seu débito a zero, em certa e específica operação.

Portanto, no que se refere à disciplina constitucional do IPI, observa-se que nenhuma restrição é colocada com relação à aplicação de maneira ampla do princípio da não-cumulatividade. Não colocando limites, como o fez com o ICMS (relativamente à não-utilização do crédito nos casos de isenção e não-incidência, sem fazer menção aos casos de alíquota zero), não pode o legislador infraconstitucional impô-los ao IPI, por tratar-se, a não-cumulatividade, de princípio constitucional que sob os ditames da Lei Maior deve ser interpretado e aplicado."

"Se nas saídas dos produtos o imposto incidiu à alíquota zero, houve débito escriturado com o



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

respectivo número positivo zero, que será confrontado com os créditos escriturados, e se não houver outros débitos correspondentes a números diferentes de zero, haverá cumulação de crédito a ser transferido para outro período de apuração do imposto.

Quando a aquisição de insumos for tributada pelo IPI, haverá o crédito do imposto. Cobrado este, conforme a tributação da operação, existirá o crédito. Entretanto, este crédito será compensado, ou não, conforme existir, ou não, débito no respectivo período a fim de que o montante do IPI que gravou aqueles insumos não exceda, ao fim da circulação do produto, ao resultado da multiplicação da alíquota real deste pelo valor da última operação por ele tributada.

O IPI é apurado, no caso em exame, por período e em vista das operações neste realizadas, considerados os débitos e créditos existentes na escrita fiscal do contribuinte, como a Recorrente.

Destarte, claro fica concluir que o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI é atendido através do creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores e, posteriormente, da escrituração do débito (ou, nos termos da r. decisão, do "imposto devido") nas operações posteriores, a que número for este débito, compensando tal débito com aqueles créditos, a cada período, transferindo-se para os períodos seguintes os créditos excedentes, ou seja, não aproveitáveis face a quantia do débito existente."

Por outro lado, entende não ser devida a multa aplicada (art. 364, II, RIPI/82), eis que não é exigível no caso sob exame; bem como, tanto a Medida Provisória nº 297/91 ou a lei que a regulamentou (Lei nº 8.218/91), tiveram suas edições posteriores às pretensas infrações.

Diz, também, não proceder a exigência relativa à atualização do imposto com base na variação da TR, isto porque contraria o princípio da irretroatividade da lei tributária, inserto no artigo 144 do Código Tributário Nacional - deve-se aplicar a lei vigente à época do fato gerador.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

Encerrando, dá destaque, por transcrição de parte da peça impugnatória, pelo que entendeu não ter o julgador monocrático apreciado suas razões, contudo, sem aqui também reproduzi-las, por economia processual, leio-as à integra.

Lido em sessão as razões integrantes às fls. 105 a 107 dos autos do processo.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11.080-006.794/91-81
Acórdão nº: 202-05.454

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSE CABRAL GAROFANO

O Recurso Voluntário foi manifestado dentro do prazo legal e dele conheço.

A matéria preliminar, da forma como foi apresentada, confunde-se com o próprio mérito do litígio e sob este aspecto será decidida.

O que se discute neste processo administrativo-fiscal é a glosa - por ato de ofício do representante da Fazenda Nacional - de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, escriturados pela aquisição de matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, aplicados na fabricação de produtos finais saídos do estabelecimento da recorrente, com alíquota reduzida a "zero".

Esta matéria é bem conhecida deste Conselho de Contribuintes, que já expressou seu entendimento reiteradas vezes através de seus Acórdãos.

Agora, por muito mais vezes este Colegiado Administrativo se pronunciou no sentido de extrapolar sua competência recursal para apreciar questionamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei. Ainda que fosse admissível, neste caso em espécie, seu pronunciamento sobre tal matéria, melhor sorte não sopraria para o lado da recorrente; porquanto a proibição de aproveitamento desses créditos não afronta o princípio da não-cumulatividade, disposto na Constituição Federal e também, inserto no Código Tributário Nacional.

De plano, os Regulamentos sobre Produtos Industrializados, tanto o Decreto nº 83.263/79 (art. 97, "a") quanto o vigente, Decreto nº 87.981/82 (art. 82, I), regulam o Crédito do imposto sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e excetua explicitamente aqueles adquiridos para emprego na industrialização de produtos de alíquota zero.

Já vem de muito antes, o Decreto nº 70.430/72 que dispôs sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, também trouxe o comando:

"Art. 2º - Será anulado o crédito do imposto, pelo sistema de estorno na escrita fiscal, o imposto relativo a matérias primas, produtos



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

intermediários e material de embalagem adquiridos por estabelecimento industrial e que tenham sido empregados na industrialização de produtos classificados em posição, sub-posição ou item com alíquota (zero)."

Neste mesmo sentido, há vários entendimentos e decisões da Administração Fazendária, trazendo como exemplo algumas considerações do Parecer Normativo CST nº 149/74:

"4. O art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de dezembro de 1964, com redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 1.136, de 07 de dezembro de 1970, determina de forma expressa o estorno do crédito nos casos em que o produto final "goze de isenção ou não esteja tributado". Não houve, então, referência ao produto de alíquota zero, o que se explica com o fato de tratar-se de sistemática somente introduzida na legislação do IPI, pelo Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971.

5. Ora, se a lei posterior silenciou quanto ao estorno do crédito no caso de produto de alíquota zero, poder-se-ia dizer que ficou tacitamente admitida sua manutenção. Tal entendimento, contudo, viria contrariar frontalmente o princípio da não-cumulatividade do imposto. De fato, sempre que se diz tratar de produto final de alíquota zero - que nada acrescenta - a não-cumulatividade já estará plenamente assegurada e impedida a utilização do crédito, como em verdade determina o art. 2º do Decreto nº 70.430/72."

O que se depreende é que a não-cumulatividade está afeta na efetiva incidência do tributo e, por consequência, para as hipóteses de produtos não tributados, isentos ou de alíquotas reduzidas a zero, em que não se verificou encargos do imposto ao sujeito passivo, não ocorreu o chamado "efeito cascata" e, por resultado, é correta a anulação dos créditos dos mesmos.

Nos produtos de alíquota zero, diz-se que são tributados, porque na sistemática do Decreto-Lei nº 1.199/71 (art. 4º) se deixou explícito que a Administração pode restabelecer alíquotas ou majorá-las, deixando de subsistir a taxaço "zero", pelo que, se conservou a titulação destes produtos como tributados.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 11.080-006.794/91-81

Acórdão nº: 202-05.454

Cabe ressaltar que as decisões dos Tribunais Judiciários não fazem jurisprudência nos Colegiados Administrativos, muito embora as mesmas são valiosas contribuições ao estudo do Direito Tributário.

Mesmo se assim não fosse - inestensíveis os efeitos dos julgados pelo Poder Judiciário, administrativamente - as recentes decisões dos Tribunais Superiores deixaram de dar guarida à tese da recorrente.

Conforme faz certo tal assertiva, a Apelação em M.S. nº 77.200-SP, publicada no DJ de 19.06.89, Seq. I, pág. 10.709, recebeu a seguinte Ementa, relativa aos Embargos Infringentes no Ac. nº 84.783. Reg. 2443511 - RJ, Relator o Sr. Ministro Torreão Braz:

"EMENTA

Tributário. IPI. Crédito relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero.

- Por decorrência lógica do princípio da não-cumulatividade (Constituição, art. 21, parágrafo 3º; CTN, art. 49), a ideia de crédito é inconciliável com a hipótese em que a saída da mercadoria não sofre tributação.

- Posta de lado essa regra geral, importa ressaltar cabível, a aplicação analógica do art. 25, parágrafo 3º, da Lei nº 4.502/64 à alíquota zero, à vista do disposto no art. 108 do CTN.

- Anulação do crédito mediante estorno, nos termos do art. 97, I, letra "a", do Decreto nº 83.263/79. Legitimidade do preceito regulamentar.

- Embargos rejeitados."

Soma-se a esta decisão, entre várias, aquela trazida pelo julgador singular às fls. 68/69.

Este mesmo entendimento já esposou em julgados anteriores, como faz certo, por exemplo, minhas razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão nº 202-04.296, de 12.06.91, que foi assim ementado:



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

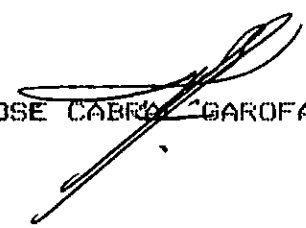
Processo nº: 11.080-006.794/91-81
Acórdão nº: 202-05.454

"IPI - ESTORNO DE CREDITO. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito de IPI relativo a insumos empregados na industrialização de produtos de alíquota zero. Recurso negado."

No que respeita as argumentações de indevidas a multa aplicada e a utilização da TRD como meio de atualização do crédito tributário, também entendo não assistir razão à recorrente. Ademais, como já foi falado acima, não cabe às instâncias administrativas conhecer alegações pertinentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos regulamentares, cabendo tão-somente cumprir e fazer cumprir o ordenamento jurídico estabelecido. Mesmo assim, não merece reparos os fundamentos da decisão recorrida às fls. 69, transcritos no relato deste julgado.

São estas razões de decidir que me levam a votar pelo improvimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 1992.



JOSE CABRAL GAROFANO