



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

278

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 10 / 04 / 2001
Rubrica

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Sessão : 08 de novembro de 2000
Recurso : 113.166
Recorrente : FORJAS TAURUS S/A
Recorrido : DRJ em Porto Alegre - RS

NORMAS PROCESSUAIS - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A aplicação da regra de decadência se reporta à especificidade de cada um dos fatos geradores, valendo dizer que, para um mesmo período de apuração, aqueles, cujos débitos integraram a equação ínsita ao princípio da não-cumulatividade e foram satisfeitos na forma regulamentar, mesmo com insuficiência, seguem o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto aqueles outros, para os quais não houve o destaque do imposto entendido como devido, seguem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN. **Preliminar rejeitada.** **IPI - CRITÉRIO JURÍDICO** - Sem substrato lógico falar em modificação de critérios jurídicos na presença de um único lançamento de ofício. **NORMAS COMPLEMENTARES** - Não cabe invocar o benefício de sua observância quando o ato administrativo tomado como referência não possua eficácia normativa e os fatos alegados não se ajustam à hipótese legal. **ALÍQUOTA ZERO** - As saídas de armamentos de uso permitido, cujas respectivas notas fiscais foram emitidas tendo como destinatários os entes públicos de que tratam os artigos 142 e 144 da CF/88, independentemente desses armamentos terem sido repassados para os integrantes desses entes, desde que com observância da legislação específica sobre a matéria e as normas emanadas do órgão competente, se enquadram nas disposições das Notas Complementares do IPI 93-2 da TIPI/88 e 93-1 da TIPI/96. **ANULAÇÃO DO CRÉDITO** - Até a vigência da Lei nº 9.279/99, devia ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a insumos aplicados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero. **RETROATIVIDADE BENIGNA** - Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei que deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, não opera retroativamente os seus efeitos quando aquele ato tenha implicado em falta de pagamento de tributo. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FORJAS TAURUS S/A.



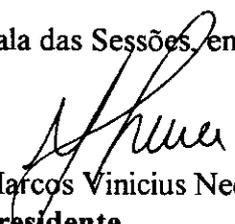
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

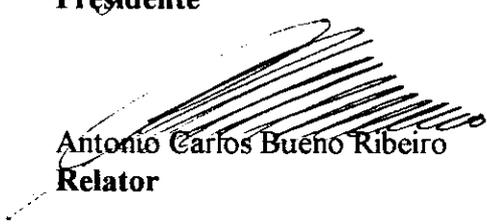
Processo : 11080.013427/99-28**Acórdão : 202-12.548**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de decadência; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que acolhia a preliminar e dava provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Osiris de Azevedo Lopes Filho.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000



Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente



Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Maria Teresa Martínez López, Ricardo Leite Rodrigues e Adolfo Montelo.

cl/cf



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Recurso : 113.166
Recorrente : FORJAS TAURUS S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, em face da decisão de primeira instância, que julgou procedente, em parte, a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, atinente a períodos de apuração de janeiro/93 a dezembro/97, no valor de R\$10.486.625,13 com cominação da multa do artigo 45 da Lei nº 9.430/96, no valor de R\$7.864.968,94, mais a multa do IPI não lançado mas coberto com crédito no valor de R\$7.812,00 e juros moratórios.

Segundo a Denúncia Fiscal – Termo de Encerramento de Fiscalização de fls. 31/38 e Descrição dos Fatos de fls. 40 –, o lançamento *ex officio*, em síntese, é decorrente de:

- a) saída de produtos industrializados (revólveres e pistolas) sem o lançamento do IPI, pela utilização indevida do benefício previsto nas Notas Complementares do IPI 93-2 da TIPI/88 93-1 da TIPI/96, nas operações que, embora destinadas a órgãos de segurança pública, destinaram, na realidade, a pessoas físicas integrantes destes órgãos e naquelas envolvendo organizações militares não caracterizadas como órgãos de segurança pública na acepção do art. 144 da CF/88; e
- b) recolhimento a menor do imposto, devido ao não estorno do crédito relativo a insumos empregados na industrialização de produtos comercializados com alíquota zero.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório, com as Razões de fls. 438/593, assim sintetizadas no relatório da Decisão Recorrida de fls. 607/630:

“O contribuinte não se conformou com a exigência do Auto de Infração e apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 436/58 expondo as razões da sua inconformidade, centradas em quatro pontos básicos, 1) alegando que ocorreu a decadência do período de janeiro a setembro de 1993; 2) que houve equívocos no lançamento e a conseqüente necessidade de diligência para sua superação; 3) que a interpretação da Fiscalização do regime de alíquota zero das



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

notas complementares (93-2) da TIPI/88 e (93-1) da TIPI/96, está comprometida e é inadequada à espécie de processo o critério do art. 111 do CTN; e, 4) que é inadmissível o estorno de crédito do imposto incidente nas fases anteriores, nos casos em que o produto, na nova fase, está submetido ao regime de alíquota zero.

2.1 - Com relação à decadência, diz que o lançamento abrange período de janeiro de 1993 a dezembro de 1997, sendo que a notificação desse lançamento ocorreu no dia 30 de setembro de 1998 e que, a teor do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, os fatos geradores ocorridos até 29 de setembro de 1993 estão decaídos. Inexistindo qualquer imputação de dolo, simulação ou fraude, aplica-se o prazo quinquenal de decadência, cujo termo inicial é o fato gerador. Requer que seja excluído da exigência fiscal o IPI relativo aos fatos geradores alcançados pela decadência, bem como, seja retirada a exigência de estorno dos créditos relativos à entrada de insumos ocorrida até 29 de setembro de 1993.

2.2 - Quanto aos equívocos no lançamento (item III.2 da impugnação), refere, primeiramente, que notas fiscais de produtos devolvidos foram relacionadas como se fossem de vendas definitivas, entendendo que a cobrança do IPI sobre as vendas devolvidas é indevida. Relaciona ditas notas no anexo II, às fls. 461/537.

Diz também que houve notas fiscais com valores a maior, no relacionamento da fiscalização, juntando cópia das notas fiscais pertinentes no anexo III (fls. 538/45) e pedindo que seja promovido o ajustamento devido (item III.2.2 da impugnação).

Também teria ocorrido de serem relacionadas notas fiscais como se tivessem tido alíquota zero, quando as mesmas foram tributadas normalmente, a alíquota de 45%, conforme relacionamento e cópia das citadas notas no anexo IV (na verdade é o anexo V, de fls. 560/67), devendo ser feita a competente retificação (item III.2.3 da impugnação).

No subitem III.2.4 da impugnação (fl.440), afirma que houve compras por agentes dos órgãos de segurança pública com finalidade indenizatória, para recomposição patrimonial do armamento, cujo extravio foi determinado em tomada de conta como de responsabilidade pessoal do agente policial, não se tratando no caso de compra pessoal, sendo que o anexo V (que na realidade é o anexo IV, às fls.546/559) exemplifica os casos dessa ordem.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Alude ainda (item III.2.5) que se verificou a aquisição de componentes de armamento por órgãos das Forças Armadas, relacionados como se fossem destinados a agentes dessas instituições, cujas notas fiscais estão contidas no anexo VI, à fl.568, de valores relevantes para a exigência do IPI, quando, em realidade, referem-se a armamentos adquiridos por órgãos dessas Forças, com os respectivos empenhos, sendo sem fundamento a exigência, visto que esses seja pela alíquota zero ou pela isenção, não são sujeitos ao IPI.

Por último, o item III.2.6 da impugnação, diz que houve notas fiscais incluídas no lançamento com erro na referência à data de emissão, com sua antecipação equivocada, o que antecipa a data de ocorrência do fato gerador, provocando a oneração relativa aos juros de mora, daí a necessidade da devida correção.

2.3 - Quanto ao regime de alíquota zero (item IV.1 da impugnação, fls. 441 e seguintes), diz que a interpretação das notas complementares (93-2) da TIPI/88 e (93-1) TIPI/96, pela Fiscalização, está comprometida por vários equívocos doutrinários; que é inadequada à espécie do processo interpretativo apriorístico previsto no art. 111 do Código Tributário Nacional, visto que a Fiscalização apoiou-se nesse dispositivo, que prescreve a interpretação literal das normas que disponham sobre benefícios fiscais, enquanto que o regime tributário de alíquota zero não se confunde com o de isenção. O raciocínio da Fiscalização é o de classificar o regime de alíquota zero como de "benefício" tributário e pretender equipará-lo ao da moratória e da isenção, o que causa confusão e compromete a legalidade da exigência do IPI. Tece outras considerações sobre a "interpretação literal" de que trata aquele artigo. Transcreve trecho do Termo de Reintimação de fls.2, onde o autuante expressa que se trata de "benefício de caráter subjetivo, visando a beneficiar o destinatário das mercadorias", do que discorda a defesa, alegando que o benefício da alíquota zero existente nessas notas complementares não é subjetivo, mas inquestionavelmente fixada (alíquota) como de natureza objetiva, pois se refere a armas e munições, classificadas nas posições mencionadas (nas notas), sendo, entretanto, condicionada a destinação, ou seja, quando referido armamento e munições forem "destinados aos órgãos de segurança pública da União, dos Estados e do Distrito Federal".

2.3.1 - Prossegue a defesa, dizendo que a finalidade das notas complementares à TIPI é baratear o custo do armamento e das munições utilizadas na segurança pública e que a destinação implícita nas notas não é ao órgão mas à finalidade do órgão, a prestação de segurança pública (item IV.1.4, fl.446); que a destinação abrange tanto as aquisições feitas pelo órgão de



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

segurança, para compor seu patrimônio, quanto as aquisições, obedecidas as formalidades estabelecidas pelo Exército, feitas por seus agentes (item IV, 1.5); que o agente policial, mesmo fora do seu horário de trabalho, diante de um acontecimento que exija a sua ação, não se escusa ao cumprimento do dever; que entender que a destinação das notas complementares é só para compor o patrimônio da instituição é restringir sua finalidade e sua eficácia, complementando com a alegação de que a interpretação restritiva da Fiscalização choca-se com a prática generalizada do setor, conforme notas fiscais de emissão de outros fabricantes de armas juntadas pelo anexo IX da impugnação (itens IV,1.8 e IV.1.9, fl. 451).

2.3.2 - Na continuação (item IV.2), afirma que é correta a aplicação do regime de alíquota zero às aquisições feitas por integrantes das Forças Armadas, tecendo crítica ao argumento da Fiscalização embasado no art. 144 da Constituição, dizendo tratar-se de interpretação restritiva (mais uma vez) conforme tópicos dos termos da autuação que transcreve (fl.452) e que a função das Forças Armadas abrange a segurança pública, na dicção constitucional.

3. Contesta a glosa dos créditos dos insumos, dizendo que é "inadmissível a exigência de estorno do crédito do imposto, incidente nas fases anteriores, nos casos em que o produto, na nova fase, está submetido ao regime de alíquota zero - prevalência dos princípios da não-cumulatividade do IPI e da legalidade tributária. Com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.493, de 1997, afirma que os produtos submetidos a alíquota zero estão no campo de incidência do IPI e que se trata de uma norma declaratória, portanto com efeito retroativo, consoante estabelece o art. 106 do CTN. Também pelo lado da não-cumulatividade é inadmissível o estorno dos créditos dos insumos, pois este princípio é para produto submetido à incidência do tributado (item IV.3.2, fl.454), além de conflitar também com o princípio da legalidade, conforme art. 97, incisos II e IV, do CTN. Transcreve (fl. 455) o parágrafo 3º do art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, com alteração da Lei n.º 7.798, de 1989, que remete para o regulamento dispor sobre a anulação do crédito dos insumos quando o produto resultante sair com isenção ou com alíquota zero, afirmando que esta delegação é vedada pelo art. 97 do CTN e art. 150 inciso I da Constituição.

4. Ao final, apresenta uma série de conclusões no item V, fls. 456/57, todas no sentido que defendeu ao longo da impugnação: decadência no período jan/set/93; erros no lançamento; interpretação inadequada da Fiscalização quanto à alíquota zero em relação ao art. 111 do CTN, e das notas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

complementares; seu alcance e finalidades que ampara as aquisições de armas pelos agentes; que os órgãos de segurança não são apenas aqueles do art. 144 da CF; não cabe a anulação do crédito dos insumos empregados em produto de alíquota zero; pedindo, em preliminar, que seja declarada a decadência da exigência do tributo no período acima citado, inclusive anulação dos estornos dos créditos e, no mérito, que seja reformado o lançamento de ofício.

4.1 - Posteriormente, em 12/03/99, apresentou uma complementação da impugnação inicial, em reforço dos argumentos relatados no item 2.3, juntada às fls. 594/96, anexando cópia da Decisão 10804/DT 245/95, em resposta a consulta formulada pela IMBEL, admitindo a aplicação da NC(93-2) para as vendas de armas a policiais civis, por intermédio dos respectivos órgãos de segurança, nas condições que especifica, como subsídio para a decisão do presente.

4.2 - À vista da orientação contida na Decisão acima e, embora a sua aprovação com ressalva, pelo Parecer COSIT/DITIP nº 269, de 15/07/96, foi solicitada confirmação do entendimento esposado nestes atos; tendo sido, em resposta, editado o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12, de 12/04/99 (DOU de 13/04/99), nos termos que se verá adiante.”

A autoridade singular, mediante a dita decisão, julgou procedente, em parte, o lançamento efetuado, excluindo os valores:

- a) de R\$323.025,02 de imposto e R\$205.921,86 de multa, bem como os respectivos juros de mora correspondentes às parcelas relativas a:
 - a.1) notas fiscais relativas a mercadorias devolvidas e que foram tributadas no auto de infração;
 - a.2) notas fiscais cujos valores considerados no auto de infração são superiores aos nelas registrados;
 - a.3) notas fiscais relacionadas pelo autuante como de alíquota zero, quando foi lançado imposto com alíquota de 45%;
 - a.4) notas fiscais relativas a compras de agentes para reposição patrimonial dos órgãos de segurança pública;



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

- a.5) notas fiscais de componentes de armamento adquiridos por órgãos das Forças Armadas, relacionados como destinados a seus agentes; e
- a.6) notas fiscais incluídas no lançamento com erro na data de emissão, causando antecipação da cobrança;
- b) de R\$4.805.475,77 relativos à multa dispensada por força do disposto no art. 359, inciso II, "a", do RIPI/82 (art. 459 do RIPI/98); e
- c) dos juros relativos às notas fiscais computadas antes de suas emissões, a serem calculados oportunamente.

Essa decisão, da qual a autoridade singular recorreu de ofício a este Colegiado, assim está ementada:

“Ementa: A saída do estabelecimento industrial de produtos sujeitos ao imposto, sem o respectivo lançamento, enseja o lançamento de ofício, com a multa regulamentar.

- As irregularidades e incorreções materiais no lançamento não resultam em nulidade e serão retificadas de ofício ou a pedido do contribuinte.
- Decadência: a falta do pagamento antecipado do imposto sujeito a lançamento por homologação, desloca a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado, conforme o art. 173, inciso I do CTN.
- Os créditos dos insumos empregados em produtos de alíquota zero ou isentos deveriam, na época, ser estornados na escrita fiscal do contribuinte.
- Penalidade: não será aplicada penalidade aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância, proferida em processo de consulta, ainda que não seja parte o interessado.

Lançamento parcialmente procedente.”

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 655/743, encaminhado a este Conselho com a prova da realização do depósito administrativo previsto na MP nº 1.770-45 e suas reedições (DARF de fls. 744), no qual, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- o fundamental para caracterizar o lançamento por homologação é o dever de antecipar o pagamento do tributo (art. 150, *caput*, do CTN);



Processo : 11080.013427/99-28

Acórdão : 202-12.548

- mesmo que se considere que é o pagamento fundamental a tal caracterização, a Recorrente provou nos autos, mediante a apresentação dos respectivos DARFs, que, no período de 1º de janeiro a 29 de setembro de 1993 (data que antecede a cinco anos da véspera da notificação de lançamento), realizou os pagamentos do IPI, na acepção do disposto no § único do art. 56, incisos I a III, do RIPI/82;
- portanto, o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência dos fatos geradores, alcançando os fatos geradores ocorridos até 29.09.93;
- no mérito, a conduta da Recorrente, à época da autuação, está coberta por decisões em consulta, tanto da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, quanto da Superintendência da 8ª Região. Apenas em 12 de abril de 1999, pelo Ato Declaratório nº 12, houve mudança de entendimento para se considerar que as vendas de armas e munições a agentes dos órgãos de segurança não estão submetidas à alíquota zero;
- a decisão de primeiro grau recorrida reconheceu, em parte, os efeitos da observância de orientação oficial da autoridade administrativa, com base no art. 359, inciso II, alínea "a", retirando a aplicação da penalidade;
- tendo agido com base em ato normativo expedido pela autoridade tributária (decisões em consulta), como já reconhecido, é de se aplicar o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, para se excluir a cobrança de juros de mora, da atualização monetária ínsita na UFIR, além da penalidade, já excluída pela decisão de primeiro grau;
- como houve mudança de critério jurídico de lançamento (Ato Declaratório nº 12, de 12 de abril de 1999), essa alteração só produz efeitos para o futuro (art. 146 do CTN), tomando, portanto, inexigível o IPI respectivo;
- são totalmente desfocadas ao caso as considerações da autoridade singular no seu intento de preservar, ao máximo, a obra da fiscalização;
- diante da comprovação de que os fabricantes de armamento estavam aplicando a alíquota zero às vendas realizadas aos agentes dos órgãos de segurança, afirmou: *"Essa alegação é inaceitável. Um erro não justifica o outro ..."*;



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

- não há erro a ser censurado nas decisões da consulta da Imbel, sendo incabível argumentar que tal orientação era privativa à Imbel, pois o princípio da livre concorrência erigido no art. 170, inciso IV, da CF/88, é impeditivo da fixação de um regime específico e privilegiado para determinado contribuinte;
- seria um atentado à isonomia atribuir-se privilégio à Imbel, em detrimento aos outros produtores de armamento, principalmente considerando a diferença entre o imposto calculado com a alíquota zero e o calculado com a de 45%;
- o Fisco entende que o regime de alíquota zero para armas e munições é de índole subjetiva, quando na realidade existe o elemento pessoal (titularidade dos órgãos de segurança e de seus agentes, com interveniência daquele) e o objetivo (alcança armas e munições), preponderando, contudo, a finalidade de instrumentalizar e modernizar os meios de atuação desses organismos e dos seus agentes. Vale dizer, é um regime condicionado à destinação;
- quanto a ser incompatível com o princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto, atribuir-se qualquer benefício fiscal objetivamente para os produtos em discussão, ressalte-se que na hipótese em exame o regime de alíquota zero atende com exatidão ao princípio da seletividade do tributo, em face da essencialidade para a população dos serviços inerentes à segurança pública;
- equivocada também a alusão ao art. 150, inciso II, da CF/88, pois o que ali é vedado é o privilégio, como exceção odiosa, que vulnere a isonomia e a generalidade da tributação;
- possibilitar aos agentes de segurança instrumentos a preços mais baratos, para a execução de suas atividades, não vulnera o princípio assinalado de vedação de privilégios, já que não atenta contra a isonomia a regra de exceção, ou de tratamento tributário benéfico, que encontra respaldo na Constituição (*"art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio ..."*);
- reconhecida a legalidade do regime de alíquota zero nas aquisições de agentes dos órgãos de segurança que cuidam de incolumidade do patrimônio



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

e das pessoas, por igual razão dever-se-á reconhecer idêntico tratamento aos fornecimentos feitos aos integrantes das Forças Armadas, eis que, constitucionalmente, a sua missão de garantir a lei e a ordem (art. 142 da Constituição) abrange a segurança pública;

- estando o regime de alíquota zero no campo de incidência do IPI, não se pode exigir a anulação dos créditos dos insumos, relativos a saídas de produtos com alíquota zero, por consequência dos princípios da legalidade e da não-cumulatividade;
- inadmitido o crédito dos insumos, ocorre a cumulatividade do tributo, ofendendo-se o princípio, auto-aplicável, consagrado no art. 153, § 3º, II, da CF/88, que determina o crédito com relação ao “montante cobrado nas operações anteriores.”; e
- as alterações na legislação (arts. 13 da Lei nº 9.493/97 e 11 da Lei nº 9.779/99) possibilitam o crédito do imposto, mesmo quando o produto final está submetido à alíquota zero; como, em realidade, está se adaptando a legislação aos princípios da não-cumulatividade e da legalidade, o seu efeito é de caráter declaratório, devendo, portanto, retroagir.

É o relatório.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Inicialmente, impõe-se o exame da preliminar de decadência invocada pela Recorrente, haja vista o auto de infração ter-se materializado em 30.09.98 e referir-se a fatos geradores ocorridos de 01/93 a 12/97.

A Fazenda Nacional defende que o prazo de decadência para o IPI é de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, *ex vi* do disposto artigo 173 do Código Tributário Nacional, já que *in casu* não teria havido antecipação do pagamento, enquanto a Recorrente entende que é de 05 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, como previsto no § 4º do art. 150 do CTN, afirmando que teria ocorrido o pagamento, como entendido no art. 56, parágrafo único, do RIPI/82, aduzindo, ainda, que, para a definição do lançamento por homologação, o que importa é que o contribuinte tenha o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

O Código Tributário Nacional define, nos artigos 147, 149 e 150, as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

No que respeita à decadência, o CTN concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150. A distinção do referido Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Esse pressuposto, conforme salientado pela decisão recorrida, é assumido pela maioria dos doutrinadores e tem como corolário o deslocamento do tratamento dispensado à modalidade de lançamento por homologação para o da regra geral, na hipótese de o sujeito passivo não antecipar o pagamento a que estiver obrigado, por força da legislação de regência do tributo, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Outra não é a iterativa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça acerca dessa hipótese, a exemplo do decidido no Resp nº 23706, de 14 de outubro de 1996, *verbis*:



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

“Se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser realizado.”

No caso em questão, verifica-se que, embora o sujeito passivo não tenha destacado o IPI naquelas operações em que o Fisco entendeu não amparadas pelas Notas Complementares - NC 93-2 da TIPI/88 e 93-1 da TIPI/96, é bem verdade que a Recorrente provou nos autos, mediante a apresentação dos respectivos DARFs (fls. 676/684), que, no período de 1º de janeiro a 29 de setembro de 1993 (data que antecede a cinco anos da véspera da notificação de lançamento), realizou os pagamentos do IPI, na acepção do disposto no parágrafo único do art. 56, incisos I a III, do RIPI/82.

Porém, é evidente que esses pagamentos realizados não dizem respeito aos fatos geradores para os quais não houve o destaque do imposto entendido como devido, pelo simples fato de os débitos dali originários não vieram a compor a equação de débitos e créditos, ínsita ao princípio da não-cumulatividade aplicado ao IPI, que resultaram nos mencionados pagamentos.

Desse modo, como o fato gerador do IPI é instantâneo, ocorrendo a cada saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, a aplicação da regra de decadência se reporta à especificidade de cada um deles, valendo dizer que, para um mesmo período de apuração, aqueles, cujos débitos integraram a aludida equação e foram satisfeitos na forma regulamentar, mesmo com insuficiência, seguem o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto aqueles outros, para os quais não houve o destaque do imposto entendido como devido, seguem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN.

Isto posto, afasto a preliminar de decadência argüida.

No mérito, na parte relacionada com a exigência decorrente da aplicação do regime de alíquota zero, nas vendas de armas e munições para agentes integrantes dos órgãos de segurança, a Recorrente inicia sua defesa alegando ter agido com base em ato normativo expedido pela autoridade tributária (decisões em consulta), daí porque seria de se aplicar o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, para se excluir a cobrança de juros de mora, da atualização monetária ínsita na UFIR, além da penalidade, já excluída pela decisão de primeiro grau.

Acontece que “decisão em consulta” não pode ser entendida como “ato normativo”, conforme propugna a Recorrente, nos termos da legislação que versa sobre o processo de consulta e da doutrina no que pertine às espécies de atos administrativos, de sorte a ensejar a aplicação do referido dispositivo do CTN *in casu*.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Como se verifica nas disposições do Decreto nº 70.235/72, que tratam do processo de consulta, a regra geral estabelecida no *caput* do art. 46 confere o direito ao instituto singularmente ao sujeito passivo, sendo que em caráter plural a única exceção é aquela prevista no parágrafo único desse mesmo artigo ao estabelecer que: *“Os órgãos da administração pública e as entidade representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.”*

O conteúdo desse dispositivo (art. 46), combinado com o dos artigos 48 e 49 do Decreto nº 70.235/72, deixa claro que os efeitos da consulta só alcançam o consulente individual ou, no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, aos seus associados ou filiados, o que demonstra ser destituído de efeito normativo as decisões em consulta.

Já na doutrina administrativa, segundo o magistério de Hely Lopes Meirelles¹, a decisão em consulta se conforma com a subespécie *despachos*, a saber:

“Despachos – Despachos administrativos são decisões que as autoridades executivas (ou legislativas e judiciárias, em funções administrativas) proferem em papéis, requerimentos e processos sujeitos à sua apreciação. Tais despachos não se confundem com decisões judiciais, que são as que os juizes e tribunais do poder judiciário proferem no exercício da jurisdição que lhes é conferida pela Soberania Nacional. O despacho administrativo, embora tenha a forma e conteúdo jurisdicional, não deixa de ser um ato administrativo, como qualquer outro emanado do Executivo.

Despacho Normativo é aquele que, embora proferido em caso individual, a autoridade competente determine que se aplique aos casos idênticos, passando a vigorar como norma da Administração para situações análogas subsequentes.”

De se lembrar que na área do Direito Tributário, na dicção do inciso II do enfocado art. 100 do CTN, só possuem eficácia normativa as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa que a lei confira tal atributo, o que, como já visto, não é o caso das decisões em consulta.

Por outro lado, é uma demasia entender que uma decisão em consulta, com efeitos restritos ao consulente, fira o princípio da livre concorrência erigido no art. 170, inciso IV,

¹ Direito Administrativo Brasileiro, ed. Malheiros Editores, 25ª ed., p. 175.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

da CF/88, que impediria a fixação de um regime específico e privilegiado para determinado contribuinte.

É curial que uma eventual decisão em consulta que confira a um determinado contribuinte de uma jurisdição administrativa uma interpretação da lei mais favorável da que a prevalente em outras jurisdições é meramente circunstancial, dada a interveniência dos mecanismos de solução de divergências da espécie, com vistas à uniformização do entendimento da administração tributária sobre idêntica matéria, na qual se estabeleceu divergência.

Além do mais, é de se observar que a observância de princípios constitucionais tem como primeiro destinatário o legislador ordinário e não a administração tributária, pois a esta incumbe o dever legal de colocar em prática a norma aprovada pelo Poder Legislativo, até eventual pronunciamento definitivo do Poder judiciário em sentido contrário.

Aqui também não há que se falar em mudança dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do presente lançamento, uma vez assente que o critério estabelecido na consulta da Imbel estava jungido exclusivamente àquele contribuinte, de vez que a orientação normativa sobre a matéria estabelecida pela administração tributária no Ato Declaratório nº 12, de 12 de abril de 1999, só veio a confirmar o critério jurídico que embasou o lançamento em apreço.

Ademais, como na situação dos autos se está na presença de um único lançamento de ofício, inexistindo um outro lançamento de ofício em relação aos fatos geradores em exame, sem substrato lógico, neste contexto, invocar modificação de critérios jurídicos e, conseqüentemente, ofensa ao disposto no art. 146 do CTN.

Passa-se, agora, ao exame da questão básica relacionada com esta parte da exigência, qual seja, a identificação do sentido e alcance das Notas Complementares (NC) 93-2 da TIPI 88 e 93-1 da TIPI/96, que estabelecem que os produtos classificados nas posições 93.02.00.0100 e 93.02.00.0200 da TIPI/96 (armas e munições) têm sua alíquota do IPI reduzida a zero, **quando destinados aos órgãos de segurança pública federais e estaduais.**

Conforme relatado, defende o Fisco, com arrimo no disposto no art. 111 do CTN (interpretação literal), que apenas a venda direta a tais órgãos de segurança, para incorporação aos respectivos patrimônios e uso privativo de seus integrantes, atende ao previsto nas citadas notas complementares, enquanto a Recorrente, invocando a interpretação finalística ou teleológica, argúi que o referido regime de alíquota zero alcança também aquelas aquisições para repasse aos agentes desses órgãos e emprego na sua segurança pessoal ou no exercício de suas funções, o que estaria compreendido no fim último desse tratamento fiscal favorecido, qual seja, contribuir para a melhor prestação dos serviços de segurança pública.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Assim como a Recorrente, entendo inadequada a assunção do Fisco de que o regime de alíquota zero em foco tenha caráter subjetivo e se enquadre nas regras dos artigos 155 e 179, § 2º, do CTN, pois, à evidência, esse favorecimento não considera a condição pessoal do indivíduo ligado à situação material (titular na situação de contribuinte ou de responsável), se assemelhando, na realidade, com a situação prevista no art. 42 do RIPI/82 (art. 46 do RIPI/98):

“Art. 42 – Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto, como se a isenção não existisse, independentemente da penalidade e demais acréscimos legais cabíveis.”

A Recorrente reverbera o emprego pelo Fisco, na interpretação das aludidas notas complementares, do método apriorístico estabelecido no art. 111 do CTN (de fato, muito criticado pela doutrina), fora da previsão legal ali inserida, sob o argumento de que o regime de alíquota zero não se confunde com o de isenção, considerando que a alíquota zero está dentro do campo de incidência tributária, havendo apenas impossibilidade de cálculo matemático do tributo.

Neste particular, impende observar que a parte da doutrina brasileira que entende a isenção como uma modalidade de não-incidência inclui o regime de alíquota zero como uma dessas modalidades, como se percebe na seguinte colocação do emérito Luciano Amaro²:

“A linguagem utilizada pela lei para excetuar determinadas situações, subtraindo-as da incidência do tributo, não é uniforme. Nem sempre a lei declara, por exemplo, que os fatos “a” e “b” (contidos no universo “a” a “n”) são isentos. Pode expressar a mesma idéia, dizendo, por exemplo, que o tributo “não incide” sobre os fatos “a” e “b”, ou que tais fatos “não são tributáveis”, ou, ao definir o universo que compreende aqueles fatos, aditar: “excetuados os fatos ‘a’ e ‘b’”. Pode, ainda, a lei, no rol de alíquotas aplicáveis às diversas situações materiais, fixar, para os fatos “a” e “b”, a alíquota zero; como qualquer valor (de base de cálculo) multiplicado por zero dá zero de resultado, o que daí decorre é a não-tributação dos fatos, “a” e “b”, que, por essa ou pelas anteriores técnicas, acabam enfileirando-se entre as situações de não-incidência (negritei).”

Já nos ensinamentos de Carlos Maximiliano³ estava delineado que, no que se refere às leis fiscais, as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso e estrito, rigor esse que

² Direito Tributário Brasileiro, ed. Saraiva, 4ª edição, p. 264

³ Hermenêutica e Aplicação do Direito, ed. Forense, 18ª ed., p. 332/334



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

seria maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações.

De qualquer maneira, este Conselho vem perfilando com a corrente doutrinária que advoga que, não obstante se preceitue a interpretação literal nesse tipo de matéria, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que dela tratam, a exemplo do verificado no Acórdão CSRF/02-0.723.

Ali é citada a lição de Carlos da Rocha Guimarães⁴: *“quando o art. 111 do CTN fala em interpretação literal, não quer realmente negar que se adote, na interpretação das leis concessivas de isenção, o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, mas simplesmente que se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes.”*

Nesse diapasão, em primeiro lugar, entendo que, da interpretação literal das aludidas notas complementares, deflui exatamente o resultado a que chegou a Decisão nº 245/95 SRRF - 8ª RF, ao solucionar a consulta da Imbel sobre a inteligência desses dispositivos, no sentido de que: *“... para fruição do benefício, entende-se obrigatório que os armamentos em questão sejam efetivamente remetidos aos órgãos de segurança pública, emitindo-se em seu nome, na qualidade de destinatários, a nota-fiscal de saída dos bens, relativas à operação. Por conseguinte, o pedido de compra dos produtos deve ser efetuado pelo órgão de segurança pública e também em seu nome devem ser faturadas as mercadorias.”*

O entendimento que fundamentou essa parte do presente lançamento, pelo qual o regime de alíquota zero só alcançaria os armamentos destinados aos órgãos de segurança pública para incorporação ao patrimônio destes e uso privativo dos integrantes dos referidos órgãos, exegese essa, afinal, respaldada pelo ADN COSIT nº 12/99, ao invés de estrita, como determina o art. 111 do CTN, se afigura restritiva e em dissonância com a interpretação finalística ou teleológica desse regime, conforme muito bem circunstanciado pela Recorrente.

O repasse de arma de uso permitido, adquirida no regime de alíquota zero pelos órgãos de segurança pública, aos seus agentes, para uso na sua segurança pessoal ou exercício de suas funções, de acordo com a legislação específica sobre a matéria e as normas emanadas do órgão competente para controlar esse repasse, não há dúvida, está compreendido no objetivo de propiciar a melhoria da prestação dos serviços de segurança pública deferidos pela Constituição a esses órgãos, mediante a redução de custos de um instrumento relevante para esse propósito, de vez que o desempenho dessa função estatal se faz através dos agentes dos órgãos em questão, cuja atuação não se esgota no horário e local de seu trabalho.

⁴ Proposições Tributárias, 1975, Resenha Tributária, p. 61



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Por outro lado, se assim não fosse, na acepção do art. 42 do RIPI/82 acima transcrito, que melhor se amolda à modalidade de não-incidência aqui em exame, se chegaria à absurda conclusão de que os órgãos de segurança pública do País estariam dando ou contribuindo para o destino diverso ao do previsto para o regime de alíquota zero, hipótese na qual a responsabilidade pelo fato seria daqueles órgãos, considerando que o fabricante do armamento nada mais faz que atender aos pedidos oriundos daqueles entes estatais com instrução expressa para que fossem os destinatários das respectivas notas fiscais, não importando, assim, que o fabricante tenha conhecimento de que as armas comercializadas segundo as normas das Portarias MEx 616/92 e DMB 003/92 sejam adquiridas através dos órgãos públicos para os seus integrantes.

No que diz respeito aos fundamentos da decisão recorrida de que a atribuição objetiva do benefício fiscal ao produto em discussão (armas) seria incompatível com o princípio constitucional da "seletividade em função da essencialidade do produto" e que conferir vantagem fiscal ao agente, em função de sua profissão, seria vedado pelo art. 150, inciso II, da CF/88, nada a acrescentar aos bem lançados argumentos da Recorrente, refutando a aplicação, *in casu*, dos aludidos princípios.

Também concordo com a Recorrente e me reporto aos seus argumentos no sentido de que, demonstrada a legalidade do regime de alíquota zero, nas aquisições de agentes dos órgãos de segurança que cuidam de incolumidade do patrimônio e das pessoas, por igual razão dever-se-á reconhecer, nas mesmas condições, idêntico tratamento aos fornecimentos feitos aos integrantes das Forças Armadas, eis que, constitucionalmente, a sua missão de garantir a lei e a ordem (art. 142 da Constituição) abrange a segurança pública.

A outra parte da presente exigência refere-se à glosa dos créditos de insumos adquiridos para emprego na industrialização de produtos com alíquota zero de IPI, que a Recorrente, em desobediência aos artigos 82, inciso I, e 100, inciso I, "a", do RIPI/82, deixou de promover o estorno determinado nessa situação.

Quanto a reconhecer a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, em relação aos insumos utilizados em produto submetido ao regime de alíquota zero, especialmente devido ao reconhecimento, pelo art. 13 da Lei nº 9.493/97, de que tais produtos estão no campo de incidência do IPI, entendo que não deva prosperar essa tese.

O reconhecimento que produto submetido ao regime de alíquota zero está no campo de incidência do IPI em nada altera a sua situação, em face da lógica interna do princípio



Processo : 11080.013427/99-28

Acórdão : 202-12.548

da não-cumulatividade, como se depreende da percuciente análise desse princípio inserida em artigo da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima⁵, que abaixo transcrevo:

“Como se sabe, o IPI é informado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, segundo o qual o imposto devido nas operações de saída de produtos é compensado com o montante cobrado nas etapas anteriores de entrada. Essa compensação é feita periodicamente, através de conta-corrente fiscal, na qual o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte, e, se credor, é transferido para o aproveitamento no período ou nos períodos seguintes.

A legislação⁶ infra-constitucional, entretanto, veda a escrituração dos créditos de IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que sabidamente se destinem a emprego na industrialização de produtos isentos, não tributados ou de alíquota zero. Essa vedação deve-se à própria lógica interna do sistema, que não reconhece o direito ao crédito quando a saída do produto industrializado for não tributada pelo IPI.

Excetua-se dessa regra geral apenas os créditos incentivados⁷, em que há previsão legal específica para sua manutenção na escrita fiscal ou, em alguns casos, para o ressarcimento em espécie.

.....
2. Fundamento Constitucional.

A legislação do IPI tem como base a Lei nº 4.502/64, que introduziu profundas modificações na sistemática do antigo Imposto sobre Consumo. O antigo imposto sobre vendas brutas, que incidia em todas as fases de industrialização pelo valor bruto da venda, era cumulativo, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. O eventual incremento de arrecadação tributária gerado pelo tributo era logo

⁵ “Os efeitos da Lei nº 9.779/99 sobre créditos relativos a insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos a alíquota zero”, in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Dialética, 4º volume, 2000, p.

⁶ RIPI, art. 171, § 1º.

⁷ Tais créditos de insumos são concedidos a título de incentivo fiscal, sem importar se a saída do produto final será tributada pelo IPI. Abrangem diversas atividades e produtos e estão discriminados no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 2.637/98), dos artigos 157 a 162, v.g., produtos destinados ao exterior, à comerciais exportadoras, à Zona Franca de Manaus, submetidos ao regime de drawback, empregados na fabricação de caixa de papelão.



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

superado por uma indesejável repercussão nos preços dos produtos. A legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados inovou ao eliminar a incidência do imposto em cascata, adotando o sistema de crédito fiscal.

A Constituição Federal de 1988 manteve essa mesma regra, ao estabelecer como diretriz, no § 3º do artigo 153, a não-cumulatividade do IPI. No dizer de Sacha Calmon Navarro: "no Brasil, por força do princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente consagrado, se utiliza a técnica do imposto-contra-imposto para o cálculo do montante a recolher por cada contribuinte à Fazenda Pública"⁸.

Essa regra, porém, não se aplica à operação isenta ou tributada à alíquota zero, eis que nessa hipótese não há imposto devido na saída do produto industrializado e, portanto, não há crédito a ser considerado como valor escritural de IPI. Não há, in casu, a incidência cumulativa do tributo, que a norma constitucional busca evitar, haja vista a lei ter exonerado o pagamento por efeito de regime de isenção ou de tributação à alíquota zero.

Tem-se, assim, que o imposto pago na etapa anterior, quando da aquisição da mercadoria, é suportado pelo adquirente, mas não existe a possibilidade legal de se compensar com o imposto relativo a saídas de outros produtos industrializados. Isso deriva da própria sistemática de tributação acolhida pelo Brasil, em que o imposto indireto é muitas vezes transferido pelo vendedor ao comprador (pessoa física ou jurídica), que arca com o ônus da tributação sem que isso possibilite a restituição ou compensação dos valores pagos.

O contribuinte do IPI, no ordenamento jurídico pátrio, é o industrial ou o equiparado à industrial e não aquele que sofre a repercussão econômica do tributo. O imposto pago na entrada de matéria-prima é incluído no preço do produto industrializado pelo vendedor. A se admitir qualquer direito de restituição ou compensação do imposto pago pelo adquirente, estar-se-ia a outorgar tratamento privilegiado frente aos demais adquirentes não contribuintes de IPI, que de igual forma arcam com o imposto pago na aquisição do produto industrializado e não tem como recuperá-lo.

Hugo de Brito Machado⁹ sustenta que sobre esse assunto, em nosso País, há uma certa confusão de conceitos sobre quem é o contribuinte do imposto. Segundo o ilustre jurista "(...) Existe a visão segundo a qual o

⁸ Parecer – O Imposto sobre Produtos Industrializados e o direito à compensação de créditos presumidos, Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi, 10/07/95

⁹ Artigo - Caderno DIREITO&JUSTIÇA – Correio Brasiliense – 8.11.98



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

contribuinte do imposto indireto seria o consumidor que adquire a mercadoria tributada, sendo o comerciante vendedor um simples intermediário entre o comprador e o Estado, mero arrecadador do imposto. Visão que alberga um grave equívoco, porque em nosso sistema jurídico o contribuinte do IPI é o comerciante que promove a saída da mercadoria, e não o adquirente desta. O que o adquirente paga ao vendedor da mercadoria é o preço desta. Preço no qual provavelmente estão incluídos todos os custos operacionais, além do lucro do empresário. Mas isso não altera natureza jurídica do valor recebido pelo vendedor. Esse valor é simplesmente o preço da mercadoria."

Sustenta, ainda, o autor que "no sistema tributário dos EUA, diversamente, o preço das mercadorias não inclui o "sales tax", ou imposto sobre vendas, que é devido pelo consumidor. Lá, porque o contribuinte realmente é o consumidor, o preço anunciado nas vitrines das lojas não inclui o valor do imposto. Quando se vai ao caixa fazer o pagamento é que se tem a informação do acréscimo. Quem não conhece o sistema acha estranho, mas o vendedor logo presta o esclarecimento: é o imposto que o senhor tem que pagar. A diferença não é apenas de palavras. Nem é simplesmente do modo de apresentar a questão. A diferença é do regime jurídico do imposto. Nos EUA o contribuinte é o comprador da mercadoria. Aqui o contribuinte é o vendedor".

Desta forma, o problema do direito de abatimento (crédito), no Brasil, há de ser resolvido exclusivamente à luz dos critérios constitucionais da não-cumulatividade e não em razão de haver a transferência do ônus do imposto ao adquirente. Se na etapa subsequente não há imposto a ser pago, não há falar, portanto, em incidência cumulativa e direito a crédito de IPI.

Excetuam-se dessa regra os créditos decorrentes de incentivos fiscais. O IPI é tributo que atende a finalidades extrafiscais ou regulatórias, sua imposição não é meramente arrecadatória, visa também estimular ou desestimular certos comportamentos por razões econômicas. Nesses casos, a pessoa tributante pode criar incentivos fiscais e renunciar a parcela de sua arrecadação tributária, em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular. Créditos incentivados, concedidos a esse título, não possuem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade. São situações excepcionais, em que a lei autoriza o aproveitamento de créditos do imposto sem relação com a existência de tributação na etapa posterior."

Com referência à alegação de que o art. 12 da Lei nº 7.798/89, que dá nova redação para o § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, matriz legal do art. 100, inciso I, "a", do RIPI/82, envolver uma delegação legislativa de competência, vedada pelo art. 97 do CTN,



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

disciplinador do princípio da legalidade firmado pelo art. 150, I, da CF/88, a par de constituir matéria estranha a este Conselho, posto que de competência privativa do Poder Judiciário, não se verifica, na hipótese, os aventados pressupostos dos incisos II e IV do art. 97 do CTN.

Com efeito, tendo em conta a conformação multifásica do IPI, a instantaneidade de seu fato gerador e o mecanismo de débitos e créditos, assegurado do princípio da não-cumulatividade, como se pode falar em “majoração de tributos” em relação a fatos geradores de uma etapa de industrialização em que não há exigência do imposto em função do regime de alíquota zero? O que tem a ver a anulação de créditos com a base de cálculo do imposto?

Finalmente, no que diz respeito aos efeitos do art. 11 da Lei nº 9.799/99¹⁰ sobre o crédito decorrente de insumos aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero, discordo da Recorrente de que represente, “*após longa resistência*”, uma adaptação da legislação ordinária à regra da não-cumulatividade prevista na Constituição e de que, mesmo à vista do entendimento expresso pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 033/99, esse entendimento deveria ser aplicado retroativamente, na forma do art. 106 do CTN.

Aqui novamente me recorro ao acima referido artigo da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que versou exatamente sobre a exegese do dispositivo legal em questão, a saber:

“3. As alterações introduzidas pela nova lei.

A nova forma de aproveitamento dos créditos de IPI foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Medida Provisória nº 1.788, de 29.12.98, convertida posteriormente na Lei nº 9.779/99. Segundo a Instrução Normativa nº 33/99, tal norma teria criado, em caráter geral, a possibilidade de restituição ou de compensação do saldo credor do IPI, apurado em cada decêndio nos livros fiscais, decorrente do excesso de créditos por compra de insumos em relação aos débitos desse mesmo imposto. Ou seja, essa orientação normativa adotou a posição de que a Lei nº 9.779/99 teria

¹⁰ “Art. 11 – O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430 de 1992, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

revogado as regras de aproveitamento de créditos fiscais previstas na Lei nº 4.502/64.

Para que o leitor possa melhor compreender a medida, é interessante ressaltar que, na sistemática vigente até 31.12.98, o saldo credor de IPI que remanescesse na escrita fiscal não podia ser compensado com outros tributos federais, salvo situações de exceção, previstas em lei. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹¹ firmou-se no sentido de que os créditos de IPI registrados na escrita fiscal não tem natureza de crédito tributário, mas de crédito meramente escritural, contábil, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte. Dessa forma, o saldo credor remanescente a cada período de apuração, excluídos os créditos incentivados, só podia ser compensado com os débitos de IPI existentes no período de apuração seguinte e, assim, sucessivamente. Empresas que não tivessem saídas de produtos tributados pelo IPI, não teriam como aproveitar o saldo credor acumulado.

A Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 2º, § 1º, determina que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a anterior. Ora, a Lei nº 9.779/98 não é expressa no tocante à revogação do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, nem regula inteiramente a matéria objeto do mesmo. Resta analisar se a nova norma é incompatível com as regras anteriores.

A rigor, não há contradição em se admitir, como interpretação válida dessa norma, a mera ampliação da possibilidade de aproveitamento de créditos já existentes. No sistema anterior, dependendo da norma que concedesse o incentivo fiscal, os créditos podiam ser aproveitados na escrita fiscal ou, em alguns casos específicos, ressarcidos aos contribuintes. Comparando essa regra anterior com a da Lei nº 9.779/98, admite-se que esta estaria apenas ampliando o direito de restituição e de compensação dos saldos credores do IPI a todos os casos de créditos objeto de incentivos fiscais.

Reforça esse entendimento, o fato de o legislador ter se referido no artigo 11 à compensação de saldos credores e não de créditos. Ora, o Saldo Credor decorre, não se confunde, porém, com os créditos. O Crédito do IPI é expressão para designar o direito de crédito decorrente da

¹¹ RE nº 148114, de 17.06.1997 e Agravo de Instrumento nº 198889-1, Ministro Moreira Alves, 16/06/97, que em determinada passagem declara: "Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem o direito de cobrar seus créditos não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente."



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

observância do princípio constitucional da não-cumulatividade. O Saldo Credor é obtido ao final de cada período de apuração do tributo, em que há a compensação dos créditos (entradas) e débitos (saídas) devidamente escriturados nos Livro de Apuração do IPI.

O Saldo Credor surge em momento posterior aos créditos e decorre da existência destes em valor superior aos débitos no período. Se a aquisição de matéria-prima destina-se a aplicação na produção de produto isento ou tributado à alíquota zero já não havia, pela sistemática do IPI, direito à escrituração desse crédito pelo contribuinte desde a sua aquisição (artigo 25 da Lei nº 4.502/64). Assim, ao se apurar o saldo credor ao final do período de apuração, não poderiam estar inseridos nesse cálculo os créditos de insumos destinados ao emprego em produtos isentos ou tributados à alíquota zero, salvo na hipótese desses créditos serem incentivados.

Decorre daí, pois, que o legislador, ao tratar da restituição ou compensação de saldos credores decorrentes das referidas aquisições, estava tão-somente ampliando os critérios de utilização dos créditos incentivados. A expressão Saldo Credor deve ser tomada em sua acepção técnica e não interpretada de forma a ampliar o direito ao benefício a todos os créditos de IPI.

Até porque, sob qualquer ótica que o intérprete compreenda a norma – inovadora ou meramente ampliativa do direito de crédito existente-, com seu advento houve expressiva redução no ônus fiscal a que está sujeito o contribuinte e, sem dúvida, houve renúncia à parcela considerável da arrecadação fiscal.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹², a interpretação, nesses casos, há de ser mais estrita, ou seja: “o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.”

A fruição dessa nova sistemática de compensação ou restituição dos saldos credores de IPI deve, dessarte, ser analisada nos estritos termos definidos pela lei. Nesse diapasão, caso não haja previsão na norma

¹² Hermenêutica e Aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333





Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

compulsória para a determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nesta hipótese.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre normas gerais relativas aos padrões de elaboração da legislação federal, em seu artigo 9º, exige que seja efetuada a menção expressa das normas revogadas por lei nova:

“Art. 9º. Quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas.”

O objeto de tal comando é evitar a grave insegurança jurídica decorrente da indeterminação da norma revogada. Pretende-se assegurar clareza e propiciar o efetivo cumprimento da norma, explicitando-se o que não está mais em vigor.

Observe-se que a Lei nº 9.779/99, editada após a Lei Complementar nº 95/98, não revogou expressamente nenhum dos artigos da Lei nº 4.502/64, como se verifica de seu artigo final:

“Artigo 22. Ficam revogados:

I – a partir da publicação desta Lei, o artigo 19 da Lei nº 9.532, de 1997;

II – a partir de 1º de janeiro de 1999:

a) o artigo 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

b) o artigo 42 da Lei nº 9.532, de 1997.”

Ressalte-se que os dispositivos referidos pelo artigo 22 acima transcrito não se referem ao aproveitamento de créditos de IPI e, portanto, reforça-se a tese de que, pelas regras impostas pela Lei Complementar nº 95/98, a Lei nº 9.779/98 deve ser interpretada em consonância com as disposições anteriores da Lei nº 4.502/64.

4. Do comportamento da Jurisprudência



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

Não bastassem esses argumentos, que me parecem suficientes para a defesa da interpretação sistêmica na norma em questão, convém acrescentar algumas manifestações que trilham no mesmo sentido.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, através de sua 1ª Turma, declarou, no Recurso Especial nº 19.106/RJ, DJ de 1.2.1993, que é impossível e indevido o creditamento das matérias-primas se a saída do produto é com isenção ou alíquota zero. O Acórdão foi assim ementado:

“Na saída com alíquota zero se não houve recolhimento de IPI na entrada da matéria-prima, não há creditamento. O imposto pago na entrada de matéria-prima foi incluído no preço do produto industrializado e quem pagou foi o adquirente destes produtos, importaria enriquecimento ilícito, o reconhecimento desse crédito ao fabricante. Provimento negado.”

No mesmo sentido, a Suprema Corte, por meio do recurso extraordinário nº 109047, de 29.08.86, assim se pronunciou:

“Ao negar direito ao crédito de IPI, incidentes sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, parágrafo 3º), nem tampouco negou vigência ao art. 49 do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.”

Em trecho desse extenso voto, o ilustre Ministro Octavio Galotti acentuou: “a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.”

Também é expressiva a seguinte decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em Embargos de Divergência, ERESF nº 888/SP,



Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

de 12.12.1995, em que mostra a impossibilidade do creditamento nas aquisições de matérias-primas utilizadas em produtos isentos:

“ O entendimento da Eg. 1ª Seção pacificou-se no sentido de que “A isenção relativa a alienação de produto acabado implica na desconstituição do crédito tributário resultante da aquisição da matéria-prima. A tese esposada no paradigma não prevalece ante a jurisprudência atual desta Corte.”

Os julgados acima são suficientes para demonstrar que a jurisprudência dos Tribunais Superiores se inclina na direção da denegação do crédito de IPI incidente sobre as matérias-primas ante a existência de saídas dos produtos acabados sem a exigência do imposto. Esses precedentes de jurisprudência tem sido acompanhados pela decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes, fundadas no então vigente artigo 100, inciso I, letra “a”, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/82).

Por pertinente ao tema, cabe comentar, por fim, a decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 212.484-RS, de 27.11.1998, que admitiu o crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção. Trata-se de operações de aquisição de concentrado de refrigerantes de indústrias de bebidas situadas na Zona Franca de Manaus. O julgado da Corte Excelsa declarou que o creditamento nessa aquisição não ofende ao princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF).

São diversos, entretanto, os pressupostos para o direito ao crédito entre a situação tratada no referido julgado e a objeto desse trabalho. Naquela, se discute o direito ao crédito de IPI na situação em que a matéria-prima é isenta e empregada na fabricação de produto sujeito ao imposto, enquanto neste, ao revés, a matéria-prima é que é tributada e o produto acabado isento. São casos diametralmente opostos. No primeiro, se não reconhecido o direito ao crédito do IPI, o industrial veria incluso na base de cálculo do imposto os custos de aquisição dos insumos isentos de IPI com efeitos cumulativos agravantes de sua carga tributária. No segundo, a saída do produto é isenta e, portanto, não há incidência cumulativa do imposto, eis que foi tributada apenas a saída da matéria-prima na etapa anterior.

.....”

A despeito desse entendimento, que também considero representar a melhor exegese do dispositivo na balha, tendo em vista os consistentes argumentos acima deduzidos, é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013427/99-28
Acórdão : 202-12.548

certo que a Administração Tributária, consoante a indigitada Instrução Normativa SRF nº 033/99, que tratou da apuração e da utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei n.º 9.779/99, admite, amplamente, no seu art. 4º, o direito à manutenção dos créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes¹³, isentos ou tributados à alíquota zero, apenas limitando o exercício desse direito em relação aos insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Não obstante, além da aludida limitação temporal para o exercício desse direito constante daquele ato, operaria, *in casu*, o comando impeditivo à aplicação da retroatividade benigna inserido na alínea "b" do inciso II do art. 106 do CTN ("... não tenha implicado em falta de pagamento de tributo"), conforme salientado pela decisão recorrida.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da exigência as saídas de armamentos, de uso permitido, contemplados nas Notas Complementares do IPI 93-2 da TIPI/88 e 93-1 da TIPI/96, cujas respectivas notas fiscais foram emitidas tendo como destinatários os entes públicos de que tratam os artigos 142 e 144 da CF/88, independentemente desses armamentos terem sido repassados para os integrantes desses entes, desde que com observância da legislação específica sobre a matéria e as normas emanadas do órgão competente.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

¹³ Aqui há uma contradição com o disposto no § 3º do art. 2º deste ato normativo, que determina o estorno dos créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT), nos quais, sem dúvida, se incluem os produtos imunes.