



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251

| | |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBL. ADO NO D. O. U. |
| C | De 15 / 02 / 2007 |
| C | <i>Cam</i> |
| | Rubrica |

Recorrente : FIBRASA S/A EMBALAGENS
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

CRÉDITOS BÁSICOS. ESTORNO.

Para o período fiscalizado (1995 a 1997), por expressa determinação legal, sujeitavam-se ao estorno os créditos básicos de IPI dos insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, sem que isto constitua ofensa ao princípio da não-cumulatividade (artigo 100, inciso I, alínea "a", do RIPI/82).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Presentes os seus pressupostos, aplica-se a multa de ofício no percentual legalmente definido.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FIBRASA S/A EMBALAGENS.

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Walber José da Silva

Walber José da Silva
Relator

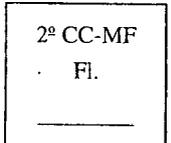
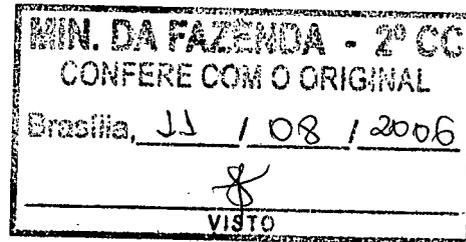
| |
|--------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| Brasília, 11 / 08 / 2006 |
| <i>[Assinatura]</i> |
| VISTO |

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas e Gustavo Vieira de Melo Monteiro.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



Recorrente : FIBRASA S/A EMBALAGENS

RELATÓRIO

FIBRASA S/A EMBALAGENS, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado contra a Decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou procedente, em parte, o lançamento consubstanciado no auto de infração de IPI, fls. 182/191, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1995 e dezembro de 1997.

Do relatório anexo ao auto de infração, fls. 193/197, consta que o lançamento decorreu da constatação, pela Fiscalização, do seguinte:

1 - falta de lançamento de IPI, caracterizada pelas seguintes infrações:

1.1 - utilização de classificação fiscal incorreta nas saídas de conjuntos (pote/tampa) em branco/natural;

1.2 - utilização de classificação fiscal incorreta nas saídas de copos para água mineral;

1.3 - saída de produtos tributados (resíduos de plástico) sem lançamento de IPI; e

2 - manutenção indevida na escrita fiscal de créditos de IPI relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 199/224.

O Delegado da DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou parcialmente procedente o lançamento para considerar indevido o valor do IPI relativo a saída de copos de água mineral, nos termos da Decisão DRJ/RJO nº 183, de 08/02/2000, cuja ementa abaixo transcrevo:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1997

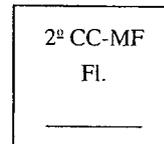
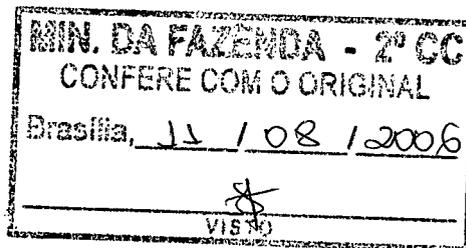
Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Copos plásticos para água mineral classificam-se no código 3923.90.00 da TIPI aprovada pelo Dec. nº 2.092/96, não se beneficiando da alíquota zero de IPI (Ex 01), uma vez que a água mineral não se inclui no conceito de alimentos estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 28/82. É improcedente o lançamento efetuado com base em classificação fiscal incorreta (3923.30.00).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Somente se beneficiam da alíquota zero (do código 3923.90.9901 da TIPI/88 e 3923.90.00 Ex 01 da TIPI/96) os potes de plástico providos de características ou impressões que identifiquem expressamente o produto alimentício a acondicionar, não sendo suficiente a simples menção genérica a produto alimentício ou marca comercial.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



RESÍDUOS E APARAS - Os resíduos plásticos e sobras do processo industrial, com valor comercial e que servem como produtos intermediários para outras industrializações são produtos industrializados, sujeitos ao destaque do IPI quando na saída do estabelecimento.

ESTORNO DE CRÉDITOS - Os créditos básicos relativos às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, devem ser estornados, sem que isto constitua ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

MULTA - O percentual relativo à multa proporcional pelo não pagamento do imposto no prazo legal é o definido na legislação de regência do tributo, em obediência ao princípio da legalidade.

JUROS DE MORA - Legítima a cobrança de juros moratórios com base na taxa SELIC.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".

Ciente da decisão de primeira instância em 28/02/2000, fl. 320, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 28/03/2000, onde argumenta, em apertada síntese, que:

1 - a classificação fiscal adotada nas saídas de conjuntos (ponte/tampa) em branco/natural porque se destinam a pequenas indústrias alimentícias e, apesar de sair sem impressão do fabricante, é gravado no fundo dos potes a expressão "*uso exclusivo para produtos alimentícios*";

2 - os resíduos de plásticos não são produtos industrializados, estando, por esta razão, fora do campo de incidência do IPI;

3 - pelo princípio da não-cumulatividade, ao deixar de se creditar do valor de IPI relativo a insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero ou isento estará recolhendo IPI em valor maior que o devido. Cita doutrina e jurisprudência judicial;

4 - a multa aplicada é manifestamente ofensiva ao princípio constitucional do não-confisco. O valor da multa a ser aplicada não pode ultrapassar a 30% do valor do tributo exigido, conforme jurisprudência judicial citada; e

5 - a taxa Selic não se presta para o cálculo dos juros de mora, ou porque conflita com a Constituição ou porque sua natureza é de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando o CTN.

O recurso voluntário subiu a este Segundo Conselho de Contribuintes sem o Arrolamento de Bens, por força de decisão liminar proferida em mandado de segurança impetrado pela recorrente, conforme documentos de fls. 359/362.

Em 17/10/2000 esta Primeira Câmara declinou da competência em favor do Terceiro Conselho de Contribuintes para apreciar os argumentos da recorrente sobre a classificação fiscal de embalagens plásticas, nos termos da Resolução nº 201-00.086 (fls. 363/370).

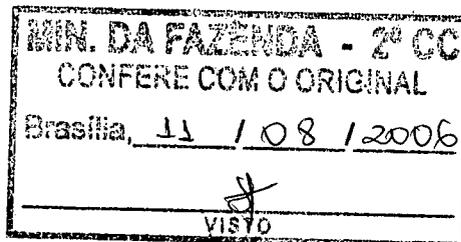
No dia 03/03/2001 chegou ao Terceiro Conselho de Contribuintes o requerimento de "*desistência parcial*" do recurso voluntário "*em relação somente a utilização de classificação fiscal incorreta nas saídas de conjuntos (pote/tampa) em branco/natural e a saída de produtos tributados (resíduos plásticos) sem lançamento de IPP*", por ter incluído tais valores no Refis - fls. 372/375.

400



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



2ª CC-MF
Fl.

No mesmo requerimento a recorrente pede o prosseguimento do presente feito relativamente a “*manutenção indevida de créditos de IPI decorrentes da falta de estorno de créditos básicos desse imposto relativos aos insumos aplicados na industrialização de produtos de alíquota zero*”.

Os débitos incluídos no parcelamento Refis foram transferidos para o Processo nº 11543.000819/2004-98 (fl. 509) e o processo devolvido ao Terceiro Conselho de Contribuintes, que o encaminhou a este Segundo Conselho de Contribuintes para o julgamento da lide remanescente.

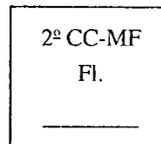
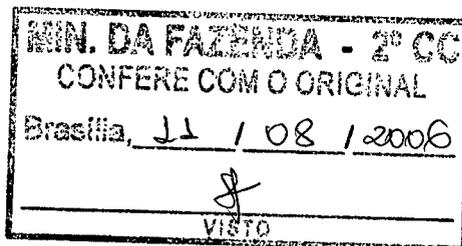
Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 28/03/2006, conforme despacho exarado na última folha dos autos - fl. 503.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
WALBER JOSÉ DA SILVA

O recurso voluntário é tempestivo, está com a garantia de instância assegurada por decisão judicial e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

No que remanesce a ser discutido no presente recurso voluntário, a decisão recorrida, a meu ver, decidiu a questão com acerto e justiça. Adoto seus fundamentos como se aqui estivessem escritos.

Quanto à glosa dos créditos de IPI de insumos empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados e de alíquota zero, devo acrescentar que já se formou jurisprudência administrativa neste Colegiado no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não obriga a manutenção dos créditos do IPI relativos a estes insumos.

Neste sentido, e apenas para enriquecer os fundamentos da decisão recorrida que refutaram os argumentos da recorrente, adoto o entendimento exarado pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 201-77.646 (Recurso nº 113.850), acompanhado pela maioria desta 1ª Câmara, que peço vênia para reproduzir com as adaptações necessárias ao presente caso.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado País por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **pago** na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

*“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.*

*Parágrafo único. **O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.**” (destaquei)*

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo ...**‘dispondo a lei’**... que consta da cabeça do artigo se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do

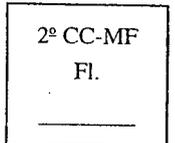
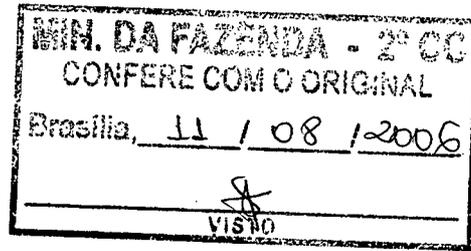
WJ

WJ 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos, a saber: i) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi **pago** nas entradas de insumos; e ii) que esta lei garanta o direito de deduzir **do IPI** devido pelas saídas o imposto que foi **pago** nas entradas.

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na Constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro, por exemplo.

Os créditos básicos têm matriz constitucional no princípio da não-cumulatividade e previsão legal no art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, estes créditos são meramente escriturais, não admitem o ressarcimento em dinheiro e - até 1997 - sujeitavam-se ao estorno quando os insumos tributados pelo IPI fossem empregados na industrialização de produtos cuja saída fosse desonerada do imposto.

A partir da publicação do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIFI/1998), que incorporou as inovações trazidas pela Lei nº 9.493, de 10/09/1997, foi reconhecido o direito ao crédito básico em relação a insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero, uma vez que paralelamente à inclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero no campo de incidência do imposto, por meio do art. 2º, parágrafo único, do referido decreto; foi suprimida do texto do art. 147, I, a expressão (...) **exceto os de alíquota 0 (zero) e os isentos, (...)**, que constava do texto do art. 82, I, do Regulamento de 1982.

Esta situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que, na prática, acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu artigo 11 que "(...) O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da 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 o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.**(...)" (grifei).

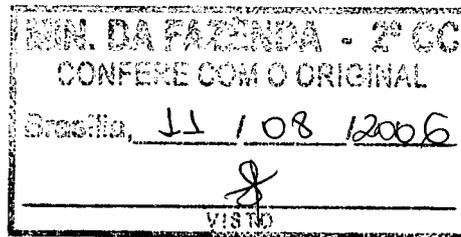
Ao editar este dispositivo legal, o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional concedida pela não-cumulatividade, pois, na prática, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então, e ao qual não estava obrigado pela Constituição.

Por ter extinguido uma situação jurídica anteriormente existente e também por ter instituído um novo regime jurídico para os créditos de IPI, que agora assegura a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento, é inequívoco que a Medida Provisória nº 1.788,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



2º CC-MF
Fl.

de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual mais uma vez lícita é a segregação entre créditos gerados antes e depois do seu advento.

Insurge-se, ainda, a recorrente contra a multa de ofício, que entende confiscatória, e contra o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic.

Também sem razão a recorrente.

Antes de analisar os argumentos da recorrente, entendo oportuno salientar que a administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único).

De fato, a Administração Pública está sujeita à observância estrita do princípio constitucional da legalidade previsto no art. 37, *caput*, de nossa Carta Magna, cabendo a ela, simplesmente, “**aplicar as leis, de ofício**”. Ou seja, deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, ou ainda pô-las em prática, o que significa, na lição de Hely Lopes Meirelles, em *Direito Administrativo Brasileiro*, Malheiros Editores, 20ª edição, São Paulo, 1995, p. 82, que:

“O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e à exigência do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.”

Desta forma, o agente público encontra-se preso aos termos da lei, não se lhe cabendo inovar ou suprimir as normas vigentes, o que significa, em última análise, introduzir discricionariedade onde não lhe é permitida.

Portanto, sendo a atividade administrativa tributária plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária, cabendo à Administração apenas fazer cumpri-los, sendo defeso aos agentes públicos a aplicação de entendimentos doutrinários contrários às orientações estabelecidas na legislação tributária de regência da matéria.

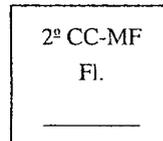
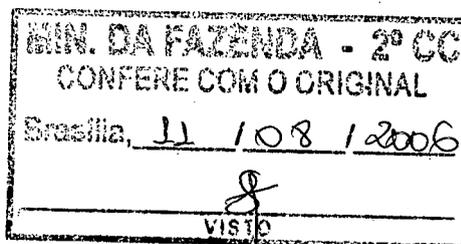
É assente neste Colegiado o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, arts. 102, I, “a”, III, “b”, e 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3, de 18 de março de 1993; Código de Processo Civil - CPC, artigos 480 a 482; RISTJ, artigos 199 e 200).

O cálculo de juros de mora com base na taxa Selic está previsto textualmente na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, que dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, dispôs em seu art. 13 que a partir de 1º de abril de 1995 os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata o art. 84, inciso I, §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11543.005137/99-71
Recurso nº : 114.480
Acórdão nº : 201-79.251



sendo efetuado. De igual modo dispõe o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em relação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrativos pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

Da mesma forma os delitos tributários praticados pela recorrente, apurados e fartamente provados pela Fiscalização, levaram à lavratura do auto de infração para exigir o pagamento de diferença de IPI já vencido, e, nestas condições, aplica-se o disposto no artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66, art. 2º; e artigos 45 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

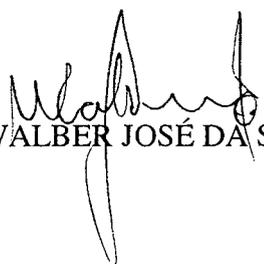
Ainda sobre a multa de ofício, a vedação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, no tocante ao confisco, dirige-se ao legislador e visa impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos que ameacem a propriedade ou a renda tributada, por exemplo, mediante a aplicação de alíquotas muito elevadas. Assim, a observância do princípio da capacidade contributiva relaciona-se com o momento da instituição do tributo, quando da elaboração da norma definidora da hipótese legal de incidência, base de cálculo e alíquota aplicável.

Uma vez vencida a etapa da criação da norma, não configura confisco a aplicação da lei tributária, ainda que, circunstancialmente, o montante da exigência revele-se elevado.

Assim, o lançamento seguiu estritamente o que determina a legislação em vigor, em nada merecendo reforma.

Em face do exposto, e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.


WALBER JOSÉ DA SILVA