



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 15 / 10 / 2002  
Rubrica

**Processo** : 13976.000181/96-96  
**Acórdão** : 202-13.538  
**Recurso** : 106.221

**Sessão** : 22 de janeiro de 2002  
**Recorrente** : BUDDEMEYER S/A  
**Recorrida** : DRJ em Florianópolis - SC

**IPI – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO** - O direito de utilização dos créditos legítimos do IPI, não escriturados na época própria prescreve em cinco anos, contados da data da entrada dos produtos nos estabelecimento. Interpretação do art. 1º c/c o art. 6º do Decreto nº 20.910/32 (PN 515/71 e PCST 01/87).  
**Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Leandro Campos Barrocos.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002

Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

Adolfo Montelo  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Ana Neyle Olímpio Holanda.  
cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13976.000181/96-96  
**Acórdão** : 202-13.538  
**Recurso** : 106.221

**Recorrente** : BUDDEMEYER S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento em dinheiro, relativamente ao período de janeiro de 1995 a outubro de 1996, pelo estabelecimento industrial em epígrafe, com fundamento no Decreto-Lei nº 491/89, art. 5º e Lei nº 8.402/92, de créditos excedentes do IPI, no valor total de R\$39.943,67, referente à compra de insumos empregados na fabricação de produtos exportados.

Ao analisar os documentos, por despacho de fl. 471, a autoridade preparadora indeferiu o pleito com base no artigo 99 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, e a IN SRF nº 114/88, itens 2, 4 e 4.1, tendo em vista a inexistência de créditos escriturados, no período objeto do pedido.

Discordando do despacho que negou o pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 473/483), dizendo que deixou de escriturar referidos créditos porque, na qualidade de fabricante de tecidos, seus produtos estão com alíquota reduzida a zero.

Ainda, que procedeu na forma da IN SRF nº 114/88, não escriturando os créditos, visto que desconhecia a possibilidade de manutenção e utilização, quando se tratasse do emprego em produtos exportados.

A partir do momento que tomou conhecimento da existência do incentivo às exportações é que se julgou no direito de pleitear o ressarcimento.

Elaborou demonstrativo de apuração dos créditos (fl. 07), escriturando-os somente no demonstrativo de apuração do imposto no livro Registro de Apuração do IPI em outubro de 1996 (76).

Diz que é a única prejudicada pela falta de escrituração dos créditos, visto que desconhecia a possibilidade de, nos casos de exportação, manter e utilizar os créditos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13976.000181/96-96  
Acórdão : 202-13.538  
Recurso : 106.221

Fala, ainda, sobre o princípio da não-cumulatividade prevista no artigo 153, § 3º, II, da CF.

A DRJ em Florianópolis - SC, para melhor instrução do processo, solicitou à autoridade preparadora a realização de diligência visando varias verificações relacionadas às fls. 502/503.

A diligência foi realizada e o agente do Fisco concluiu que o valor solicitado tem condições de ser ressarcido.

A autoridade de primeira instância prolatou a Decisão nº 1.599/98, em 13 de novembro de 1997 (fls. 507/511), que tem a seguinte ementa:

*“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)*

*SOLICITAÇÃO DE RESSARCIMENTO*

*Período: jan/95 a Out/96*

*A escrituração extemporânea de créditos de IPI e a não contabilização tempestiva em conta do ativo tem como consequência a transferência do ônus do tributo ao adquirente de produtos, salvo se ficar comprovado que o valor pleiteado não entrou na composição dos custos dos produtos vendidos*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.*

Inconformada, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 512/520, onde, em resumo, além de repisar argumentos contidos na manifestação de inconformidade, alega:

- a) a proibição de utilização dos créditos é ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, prevista no inciso II, parágrafo terceiro, do artigo 153 da Constituição Federal;
- b) não pode ser punido porque a legislação só admite o aproveitamento do crédito quando devidamente escriturado;
- c) que o Fisco pôde verificar, quando da diligência, que os créditos existem, só que não foram escriturados nas datas em que ocorreram;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13976.000181/96-96  
**Acórdão** : 202-13.538  
**Recurso** : 106.221

- d) nos dispositivos legais que tratam do direito ao crédito não consta que o contribuinte necessita comprovar que não repassou tais créditos para a composição dos custos, quando da formação do preço de venda de seus produtos;
- e) com o entendimento do julgador, os contribuintes que optassem pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido jamais teriam direito ao crédito;
- f) por ser exportadora de seus produtos, seja através de comercial exportadora ou através de seus próprios vendedores, faz jus ao direito de manutenção e utilização do crédito do IPI, corrigido monetariamente, no período, quando destinados aos produtos exportados;
- g) que deixou de escriturar, tão-somente, os créditos de IPI relacionados à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados; e
- h) finalmente, com base nos dispositivos Constitucionais, na legislação ordinária e na normatização, pede o provimento do recurso.

Quando os autos já se encontravam neste Conselho, foi apresentada a petição de fl. 529, onde requereu a juntada de instrumento de procuração e de diversas cópias de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, das quais não é parte a Recorrente.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13976.000181/96-96  
**Acórdão** : 202-13.538  
**Recurso** : 106.221

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTELO

A lide, ora em exame, centra-se na interpretação do direito ao benefício trazido pelo Decreto-Lei nº 461/69, artigo 5º, prorrogado pela Lei nº 8.402/92, artigo 1º, inciso II, quando a interessada não registra em sua escrita fiscal, no prazo normal, isto é, no período de apuração da efetiva entrada, os créditos relativos aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados.

A autoridade monocrática fundamentou a sua decisão dizendo que os créditos incentivados estão sujeitos a normas especiais de escrituração como disposto no artigo 99 do RIPI/82.

Ainda, que a contribuinte não obedeceu ao disposto no inciso "1" da IN SRF nº 114, de 03/08/88, que disciplina o assunto quanto ao registro dos créditos, onde é previsto que tanto os créditos básicos, como os incentivados do IPI, serão registrados na escrita fiscal, no mês da efetiva entrada dos insumos no estabelecimento industrial, respeitado o prazo do art. 267 do RIPI/82.

Que a escrituração regular do crédito incentivado guarda relação direta com o direito do contribuinte ao crédito do imposto (PN - CST Nº 06, de 28/04/92), sendo que os créditos pleiteados não foram registrados na escrita fiscal ou na contabilidade da empresa, mas apurados extemporaneamente, o que é confirmado pela interessada, à fl. 474.

Por isso, entendeu, também, que a escrituração contábil está irregular, visto que, com a falta de escrituração fiscal tais valores entraram na composição dos custos dos produtos, ficando demonstrado que o ônus do tributado, em face da não contabilização dos créditos a recuperar em conta específica do ativo, foi transferido para os adquirentes dos produtos.

Em face do exposto, pela própria interessada, conclui-se que os créditos, ora pleiteados e escriturados extemporaneamente, foram à oportunidade da entrada dos insumos incorporados ao custo do produto fabricado e exportado.

A não cumulatividade, nos termos da própria Constituição, é exercida pelo creditamento do montante cobrado na operação anterior, ou seja, do imposto incidente sobre os insumos adquiridos, o que não ocorre quando as saídas são desoneradas do tributo.

Entendo que a decisão monocrática com sua fundamentação pretendeu aplicar, por analogia, o artigo 166 do CTN, quando se trate de pedido de restituição de repetição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13976.000181/96-96**  
**Acórdão : 202-13.538**  
**Recurso : 106.221**

indébito, como nos casos previstos no artigo 165 e seus incisos do CTN, em que o contribuinte tem o dever legal de provar que tais valores não foram repassados ao comprador.

Essa analogia não pode ser aplicada ao caso, visto tratar-se de um incentivo criado por legislação específica, onde não está prevista a proibição de que tais créditos foram ou não incorporados ao custo de produção.

Apesar do disposto no artigo 99 do RIPI/92, e da norma reguladora contida no IN SRF nº 114/88, que disciplina o registro dos créditos, em seu inciso "1", tenho que, o crédito do imposto não escriturado em época própria somente poderá ser aproveitado, se ainda não estiver prescrito, pelo seu valor originário, sem atualização monetária. O direito de utilização dos créditos não escriturados na época própria prescreve em cinco anos, contados da data da entrada dos produtos no estabelecimento ou, nos demais casos em que o crédito não esteja condicionado à entrada do produto, na data do ato ou fato que conferir esse direito. Esta interpretação resultou do exame analógico do artigo 1º c/c o art. 6º do Decreto nº 20.910, de 26.01.32 (PN 515/71 e PCST 01/87)<sup>1</sup>

Nos autos está evidenciado a existência de tais créditos, apesar de escriturados somente quando a contribuinte tomou conhecimento de seu direito.

O incentivo fiscal instituído pelo Poder Executivo, como no caso previsto na legislação citada, tem por objetivo a redução dos custos dos produtos industrializados, visando, com isso, a não exportação de tributos, o que vem onerar o preço de comercialização, não conseguindo, assim, os produtos brasileiros uma boa competitividade de mercado externo. Neste caso, o interessado, além de repassar os valores dos créditos dos insumos, também tem direito ao ressarcimento.

A Lei nº 8.402, de 08/01/92, pelo seu artigo 1º, restabeleceu os incentivos fiscais previstos no artigo 5º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/69, concedidos pela Fazenda Nacional, em função do valor dos créditos do IPI nas aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Repito, tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.

Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária, em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular, onde não está prevista a exigência de comprovação de

<sup>1</sup> Tudo s/ IPI - Prof. Raymaundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, 2ª. ed., p.174, jan/97, Publicações Contábeis e Jurídicas, Salvador/Bahia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13976.000181/96-96  
Acórdão : 202-13.538  
Recurso : 106.221

que o incentivo não entrou na composição do custo dos produtos, com o recebimento deste incluso no preço de venda.

A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se prejudique o incentivo concedido.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>2</sup>:

*“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 deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos da legislação citada que transcrevo:

Lei nº 8.402/92:

*“Art. 1º - São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:*

.....

*II - manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969;”*

Decreto-Lei nº 491/69.

*“Art. 5º - É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizadas na industrialização de produtos exportados.”*

*A*

<sup>2</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13976.000181/96-96  
Acórdão : 202-13.538  
Recurso : 106.221

O legislador quis, com isso, instituir, a título de estímulo fiscal para os produtos exportados, um incentivo consubstanciado no crédito do IPI constante das notas fiscais, idôneas, de aquisição de insumos, o que até então não era contemplado.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definiu sua natureza jurídica e os beneficiários.

E, como ensina o mestre Becker<sup>3</sup>:

*“na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha”. (grifo meu)*

Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos “limites do sentido literal” e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: “o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra”.<sup>4</sup>

Mediante todo o exposto, e o que dos autos consta, por não comungar com as fundamentações da decisão de primeiro grau, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 22 de janeiro de 2002

ADOLFO MONTELO

<sup>3</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3<sup>o</sup>, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.

<sup>4</sup> Batista Junior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n<sup>o</sup> 61. 2000. p. 100