



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01, 12, 19 94
C	Rubrica

157

475

Processo nº 10280.007432/92-14

Sessão nº: 18 de maio de 1994

ACORDÃO nº 202-06.793

Recurso nº: 96.977

Recorrente: COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

Recorrida: DRF EM BELEM - PA

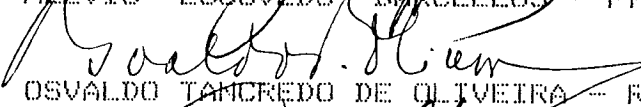
IPI - CREDITO DO IMPOSTO - Nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do "montante cobrado na operação anterior", ou seja, do imposto incidente sobre os insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo, em face de isenção. TRD - Excluída sua aplicação no período de 04.02 a 30.07.91. Majoração da pena: em se tratando de créditos escriturados, não há como caracterizar a simulação. Recurso provido, em parte.

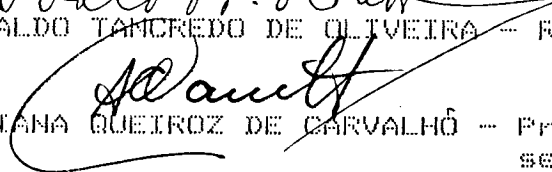
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os encargos da TRD no período de 04/02 a 29/07/91, e reduzir a multa a 100% nos termos do art. 364, inciso II, do RIPI/82. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1994.


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente


OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA - Relator


ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHÓ - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 17 JUN 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, TARASIO CAMPELO BORGES e JOSE CABRAL GAROFANO.

HR/mdm/AC-GS

158



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
 Recurso nº: 96.977
 Acórdão nº: 202-06.793
 Recorrente: COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

RELATÓRIO

Na descrição dos fatos que deram origem ao auto de infração que inaugura o presente litígio, diz o autuante que a contribuinte acima identificada, que industrializa refrigerantes tributados pelo IPI (Posição 22.02.90.01 - TIPI), "simulou créditos fictos que anotados nos livros fiscais levaram à apresentação de saldo credor, conforme relatório em anexo, resultando em evidente falta de recolhimento do IPI destacado nas notas fiscais.". Declara mais que foi praticada a infração com circunstância qualificada, dos arts. 3º, 8º, 107, inciso II, com multa do art. 364, III, do regulamento do referido imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

O auto de infração em que é formalizada a exigência específica dos valores exigidos, a título de imposto, acréscimos legais e multa com os fundamentos da exigência em questão; além dos demonstrativos relativos aos referidos valores, que instruem o referido auto.

O auto de infração não se acha firmado pela autuada, muito embora tenha a mesma tomado ciência do Termo de Início de Fiscalização, em 05.10.92. Todavia, verifica-se, às fls. 08, o recebimento, pela contribuinte, da remessa postal (ECT-SEED) de cópia do mesmo auto, em 11.11.92.

A exigência é impugnada, com protocolização, em 09.12.92, conforme sintetizamos.

Diz que o crédito de que cuida o auto de infração se refere a concentrado, que adquire para emprego na industrialização de refrigerados, o qual concentrado sujeita-se à incidência do IPI, alíquota de 40%, mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, se acha isento do imposto, por força do art. 45, XXI, do RIIPI/82, mas, o produto final, refrigerante, não goza de isenção.

Dal por diante, desenvolve longas considerações, no sentido de pretender comprovar o seu direito ao crédito, embora se refira a uma matéria-prima adquirida com isenção do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

Invoca preliminarmente decisão judicial, ao que chama de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com base no invocado princípio da não-cumulatividade (CF, art. 153, IV, pará. 3º, II), para concluir que, se não pudesse se creditar do IPI incidente sobre a matéria-prima que adquire, "seria nulificada a isenção".

Seguem-se longas considerações em torno do referido princípio, mas já então em face do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e sobre serviços, com transcrição das disposições constitucionais atinentes, com invocação de decisões judiciais - tudo no que se refere ao referido imposto estadual.

Diz que a vigente Constituição somente mantém as normas restritivas ao princípio da não-cumulatividade (de não haver crédito relativo a insumos isentos) no caso do ICMS, mas não do IPI.

No que se refere ao IPI, diz que a Constituição repetiu as normas anteriores: "Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Dai parte para normas do CTN, no sentido de que a isenção exclui o crédito tributário. "Porque exclui o crédito tributário, pressupõe necessariamente a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento do tributo".

Dai invoca decisão judicial (mas ainda sobre o ICM) em que se declara que, se a isenção exclui o crédito tributário, a saída do produto industrializado está sujeita ao pagamento do imposto, mas, do seu montante há de ser abatido o valor da isenção.

Conclui que a impugnante tem direito de creditar-se do valor do IPI dispensado do pagamento naquela operação, por força de isenção, compensando-o nas operações seguintes.

O autor do feito contesta a impugnação conforme leio para conhecimento do Colegiado.

mt A decisão recorrida, depois de detalhada análise dos fatos e dos pronunciamentos que acabamos de relatar, pronuncia-se nos termos da fundamentação que também leio, às fls. 32/34.

Felo que indefere a impugnação e mantém a exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

Recurso tempestivo a este Conselho, com as alegações que resumimos.

Quanto ao alegado direito ao crédito do IPI reitera resumidamente as razões apresentadas na impugnação, às quais já nos referimos em substância.

Em seguida contesta a legalidade da exigência de juros de mora à base da variação da TRD, no período de fevereiro a dezembro de 1991.

Depois de desenvolver as considerações sobre a matéria, aliás já conhecidas deste Conselho, diz que o crédito tributário lançado no auto, se mantido, parcial ou totalmente, não pode ser acrescido de juros de mora à base da variação da TRD, sob pena de infringência do art. 161 do CTN. Ainda que assim fosse, somente poderiam sê-lo a partir de 30.07.91 e não a partir do mês de fevereiro de 1991 (como consta do demonstrativo de cálculo do auto), porque a lei não produz efeitos retroativos.

Concluindo, pede o provimento do recurso.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

474
161

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Preliminarmente, pela sua absoluta propriedade no exame da questão, faço constar do presente voto os pronunciamentos a seguir transcritos da informação fiscal e da decisão recorrida, como segue:

"E um princípio constituído na França, para obter-se a viabilidade da cobrança do imposto sobre o valor agregado "sur la valeur ajoutée", que poderíamos traduzir: pelo valor acrescido. A Emenda Constitucional nº 18/65, que modernizou a estrutura do sistema tributário nacional, em seu art. 11 - já transcrito na impugnação (fls. 13), deu origem ao art. 49 do CTN, Lei 5.172/66, que erigida à condição de Lei Complementar, passou a vigorar em 10/01/1967, estabelecendo as regras cujos destinatários são os agentes públicos e os sujeitos passivos da obrigação tributária, de acordo com os fatos geradores e respectivas obrigações tributárias decorrentes.

De nada vale discutir-se neste feito o tratamento legal da não-cumulatividade do ICM.

O fulcro da questão está no conceito da não-cumulatividade do IFI, tanto na Constituição Federal, na lei ordinária e RIFI em vigor.

A Lei Maior, CF-88, estabelece claramente que:

"Art. 153 - Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item V;

Parágrafo 3º - o imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (refrigerante é essencial?)

Handwritten initials



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

II - Será não cumulativo, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nos anteriores;"

Portanto, a ordem maior contida no comando da norma constitucional DETERMINA a compensação dos débitos pelas saídas COM O MONTANTE COBRADO nas operações anteriores.

Não há que se confundir isenção que é uma liberalidade do sujeito ativo (União, Estado, Município e Distrito Federal), estabelecida por lei ordinária e por esta mesma hierarquia revogada, com princípios instituídos na Lei Maior justamente no Capítulo I que trata do Sistema Tributário Nacional.

Isenção é uma das categorias de Técnicas da Tributação, que opera-se para diante após sua concessão do sujeito ativo da relação jurídica tributária. Este conceito é o do art. 175 do CTN. Vamos esclarecer a diferença didático-jurídica entre Isenção e Anistia: esta opera-se para fatos anteriores e a isenção opera-se para fatos posteriores.

Isenção e Anistia são fontes excludentes do crédito tributário, conforme o art. 175 do CTN.

Já o art. 176, parágrafo único do CTN traz luz sobre a aplicação especial da isenção.

"Art. 176 - A isenção,....."

Parágrafo único - A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares".

Justamente o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, matriz legal inserida no RIFI no art. 45, XXI, criou as condições legais para o escoamento da produção industrial da Z.F. Manaus para consumo interno ou comercialização em qualquer ponto do território nacional.

Só que a impugnação não quis reproduzir o parágrafo único do art. 176, pois o fato dificultaria colocar a questão da isenção.

Mas não há que derivar o cerne da questão!



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

Ocorre que o fulcro da questão é a aplicação da Lei Maior - a Constituição Federal.

Dal, não ser cansativo relembrar que a não-cumulatividade tem uma só fonte formal original, justamente a norma embutida no inciso II do parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal/88. Lá diz que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação o montante **cobrado** nas operações anteriores.

Sabemos que quaisquer normas precisam de interpretação e integração do mundo jurídico. Até o silêncio pode ser interpretado. Contudo, a hierarquia interpretativa disciplinada no art. 108 do CTN nos remete aos princípios de Direito Tributário. E de fato, a **não-cumulatividade** é um **princípio** que impõe limitações ao poder de tributar (Seção II do Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do Título VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO).

Quer dizer. A não-cumulatividade do IPI é um princípio a ser observado, por força constitucional limitadora. Mas a limitação está constitucionalmente limitada ao montante nas operações anteriores. Isto é, quando o contribuinte do IPI - caso da autuada soma seus débitos devidos pelas saídas no período de apuração, ele está autorizado a compensar o montante **cobrado** nas operações industriais anteriores (aquisições).

Este é o princípio constitucional que se auto-limitou.

Se a lei ordinária estendesse direitos além dessa auto-limitação seria passível de ação popular através da Procuradoria Geral da República porque flagrantemente inconstitucional.

Jurisprudência alguma sobre o instituto da **isenção**, que pelo próprio nome diz não é preceito constitucional, pois vive no mundo jurídico através do CTN; a Doutrina também não poderá alargar a limitação constitucional, a não ser através do não-Direito, do avesso do Direito. Diferente é o princípio da não-cumulatividade que é um dos Princípios Gerais de Direito Tributário. Rui Barbosa Nogueira e tantos outros já esclareceram a exaustão, didaticamente a questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

CONCLUSÃO

Qualquer orientação ou planejamento tributário que pretenda estender ou restringir limitações ao poder de tributar conduz, mesmo involuntariamente ao não-Direito, ao avesso do Direito, ao ilícito alcançado pela sanção por descumprimento da norma. O IPI não foi cobrado na saída da Z.F.de Manaus."

E, em seguida, o trecho da decisão recorrida, às fls. 32 a 34:

"1 - A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 153, IV, a competência privativa da União para instituir impostos sobre produtos industrializados.

2 - No parágrafo 3º, inciso II, do mesmo artigo, determina que o imposto será não-cumulativo, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

3 - O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, em seu art. 49, reza:

"Art. 49 - (Imposto não-cumulativo) - 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."

4 - O Regulamento do IFI, aprovado pelo Decreto 87.981/82, em seu art. 81, trata da não-cumulatividade do imposto, em perfeita consonância com a Carta Magna e o CTN, senão vejamos:

"Art. 81 - A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo (Lei n 5.172/66, art. 49)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

5 - A análise mais acurada do parágrafo 3º, inciso II, do art. 153, da Carta Magna vem demonstrar com profunda clareza, como bem frisou a autoridade fiscal, a existência de fronteiras a serem respeitadas quando da observação do princípio da não-cumulatividade, ou seja, que a compensação dos débitos pelas saídas está limitada ao montante cobrado nas operações anteriores.

6 - Igual limitação também está capitulada no art. 49 do CTN, Lei nº 5.172/66, já transcrito no item 3 retro, ao indicar como valor a compensar o imposto pago relativamente aos produtos entrados no estabelecimento industrial.

7 - Obedecendo ao preceito constitucional e ao Código Tributário Nacional, o Regulamento do RIFI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, trata da não-cumulatividade ao estabelecer o sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento.

8 - Na presente questão, por se tratar de produtos entrados no estabelecimento sem cobrança do IPI, não há de se falar em crédito, simplesmente porque ele não existe. Admitir a sua existência é ferir o preceito constitucional e ignorar o CTN. Que segue a regra básica instituída pela Lei Maior, que limita a compensação dos débitos do imposto ao montante cobrado nas operações anteriores.

9 - O alargamento dos efeitos instituídos pelo princípio da não-cumulatividade, seja por Lei Ordinária ou por interpretações dela advindas, seria atribuir direitos que extrapolam a limitação constitucional.

10 - Todo o arrazoado da contestação se assenta em jurisprudência referente ao ICM, hoje ICMS, que, diferentemente do IPI, tem seu valor incluso no preço da mercadoria e, como tal, não pode traduzir o mesmo entendimento para o caso em tela, visto ser o IPI um tributo que se agrega ao preço do bem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

11 - Não havendo por parte do impugnante nenhum desembolso a título de IFI relativamente aos produtos entrados no seu estabelecimento e ciente de que a assunção do Ônus financeiro do imposto sobre os produtos saídos compete ao adquirente, falar em crédito ou imaginar a sua admissibilidade seria implantar o paraíso fiscal, visto que, a empresa receberia do cliente o valor correspondente ao seu preço de venda mais o imposto sobre ele incidente porém, dele subtrairia um crédito ficto. Logo, a empresa receberia a totalidade do imposto destacado na nota fiscal mas, só parte dele chegaria à fazenda pública.

12 - Tratando-se, pois, de imposto que, por sua natureza, enseja a transferência do respectivo encargo financeiro, é inadmissível a sistemática de créditos compensatórios adotada pela empresa. Tal prática se constitui em uma vã tentativa de fuga ao justo cumprimento da obrigação tributária, colidindo, em cheio, com os ditames disciplinadores da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Regulamento do IFI.

13 - Assim, caracterizada a inexistência de créditos, a conseqüente falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e tendo a lavratura do Auto de Infração transitado dentro da mais pura legalidade, não merece guarida a argumentação apresentada pela impugnante em sua peça vestibular, concluindo-se pela manutenção do lançamento em sua totalidade.

III - CONCLUSÃO:

Estando o processo revestido das formalidades legais e no uso da competência atribuída pelo artigo 25, inciso I, letra a do Dec. nº 70.235/72, resolvo conhecer da impugnação por tempestiva para, no mérito, julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 02 e Anexos 03 a 07, Infração de fls. 02 e Anexos 03 a 07, pelas razões expostas na presente Decisão."

167 480



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10280.007432/92-14
Acórdão nº 202-06.793

Âcrescento que, o que vem ocorrendo, com lamentável impassibilidade da Fazenda, é que, ao abrigo de isoladas decisões judiciais, empresas de grande porte chegam a alterar sua estrutura para instalarem na ZFM indústrias fornecedoras de suas matérias-primas e, com estas, os chamados créditos presumidos que lhes desonera do IPI incidente sobre o produto final. Isso quando não torna ditas empresas credoras do erário, em relação ao IPI, nos casos de grande disparidade entre a alíquota da matéria-prima e a do produto final. No caso dos autos, por exemplo, é de 40% a alíquota incidente sobre os concentrados produzidos na ZFM, percentual que, desonerado na saída de Manaus, vai, todavia, alimentar o crédito do adquirente, em prejuízo da Fazenda.

Não há absolutamente o que discutir. O que a Constituição autorizava antes e o que reitera agora é o direito a deduzir do que for devido na saída o montante do imposto cobrado na entrada. E se nenhum imposto foi cobrado, por se tratar de produto isento, desonerado do tributo, evidentemente, não há o que deduzir a título de crédito.

No que diz respeito à aplicação da TRD, adoto o reiterado entendimento desta Câmara, no sentido de que a Lei nº 8.383/91, pelos seus artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação ou a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177, de 1991 (art. 9º), considerou indevidos tais encargos, e, ainda, pelo fato da não aplicação retroativa do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218/91, devem ser excluídos da exigência os valores da TRD relativos ao período de fevereiro de 1991 a 30 de julho de 1991, quando então foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91 e Lei nº 8.218/91.

Entendo também que deve ser excluída a majoração do inciso III do art. 364, proposta pelo atuante, pela denúncia de simulação e mantida pela decisão recorrida.

É que, conforme diz o próprio atuante, os créditos presumidos foram escriturados nos livros fiscais da atuada, pelo que não vislumbro a ocorrência daquela circunstância qualificativa.

Assim sendo, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir a aplicação da TRD, nos termos da parte final do meu voto, bem como para reduzir a multa para a prevista no inciso II do art. 364 do RIFI/82.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1994.
Osvaldo Tancredo de Oliveira
OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA