



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17 / 04 / 1997
C	<i>Stolutino</i>
	Rubrica

Processo : 10384.001799/93-10

Sessão de : 24 de maio de 1995

Acórdão nº : 203-02.197

Recurso nº : 97.148

Recorrente : CARLOS HENRIQUE ARAGÃO IND. E COM. LTDA.

Recorrida : DRF em Teresina - PI

IPI - CRÉDITO 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 e pago sobre os insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo, em face de isenção. TRD. Inaplicabilidade de seus encargos, a título de juros mora, no período anterior a 01.08.91. Multa do art. 364 do RIPI - cabível no caso de indevido aproveitamento de créditos, visto que importam falta de recolhimento do imposto. **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARLOS HENRIQUE ARAGÃO IND. E COM. LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.** Ausente o Conselheiro Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995


Osvaldo José de Souza
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, Sérgio Afanasieff, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos e Celso Ângelo Lisboa Gallucci.

/OVR/GB/HR-GB/



Processo : 10384.001799/93-10

Acórdão : 203-02.197

Recurso nº : 97.148

Recorrente : CARLOS HENRIQUE ARAGÃO IND. E COM. LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (fls. 48/56) em decorrência de ação fiscal relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, onde foram constatadas irregularidades na sistemática de crédito do Imposto em relação às aquisições de matéria-prima e/a insumos, em função da inexistência de previsão legal no RIPI (aprovado pelo Decreto nº 87.981/82), para o crédito do IPI não pago, relativo à matéria-prima adquirida com isenção, embora na saída o produto final seja tributado. Como o caso não representa a situação normal dos créditos básicos, bem como não há previsão legal de "crédito como incentivo" acerca do presente assunto (constantes do Regulamento do IPI) foi providenciada a glosa dos créditos assim procedidos espontaneamente pelo contribuinte, a seguir discriminados:

a) glosa de créditos relativos à aquisição de concentrado de Coca-Cola a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus; e

b) glosa de créditos referentes à aquisição de açúcar cristal a fornecedores situados no Nordeste.

Defendendo-se, a autuada apresentou Impugnação de fls. 392/405, onde faz uma retrospectiva a respeito do IPI, a partir do então Imposto de Consumo, pormenorizando o princípio da não-cumulatividade do IPI. Faz, ainda, uma analogia ante o IPI e o ICM (ICMS), expondo uma extensa jurisprudência à cerca do ICMS. Aduz, ainda, que o concentrado adquirido pela mesma sujeita-se à incidência do IPI (está classificado nas posição e subposição 2106.90 da TIPI, alíquota de 40%), mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI, do RIPI. Já o produto final (refrigerante) sujeita-se ao IPI e não goza de isenção.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância, a fls. 746/747, julgou procedente a ação fiscal, ementando assim sua decisão:

**"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
CRÉDITO DO IMPOSTO
DIREITO AO CRÉDITO**

Não geram direito ao crédito do IPI, as matérias-primas adquiridas com isenção do imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.001799/93-10
Acórdão : 203-02.197

BASE LEGAL: art. 82, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”.

Cientificado em 12/02/94, a interessada interpôs recurso voluntário em 09/03/94 (fls. 751/762) em que reitera as alegações formuladas perante a instância singular, argumentando, ainda sobre a ilegalidade da exigência de juros de mora à base da variação da Taxa Referencial Diária -TRD, onde afirma que, mesmo que os juros de mora pudessem ser calculados com base na variação da TRD, somente poderiam sê-lo a partir de 30.07.91 (data da publicação da Medida Provisória nº 298/91), 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, mas prospectivos.

É o relatório.



Processo : 10384.001799/93-10

Acórdão : 203-02.197

VOTO DO CONSELHEIRO - RELATOR OSVALDO JOSÉ DE SOUZA.

Por guardar similitude com outras situações já analisadas neste conselho, adoto e transcrevo parte do voto do eminente Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no Acórdão nº 202-07.393:

“O fulcro da questão está no conceito da não cumulatividade do IPI, tanto na Constituição Federal, na lei ordinária e RIPI 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?)

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 revogado, com princípios instituídos na Lei Maior justamente no Capítulo I que trata do Sistema Tributário Nacional.



Processo : 10384.001799/93-10
Acórdão : 203-02.197

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 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 RIPI 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!

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

Dáí, não ser cansativo lembrar 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



Processo : 10384.001799/93-10
Acórdão : 203-02.197

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.

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."

"Também nos valemos naquela oportunidade - reiteramos agora - da substância da decisão recorrida naquele recurso.



Processo : 10384.001799/93-10
Acórdão : 203-02.197

Depois de invocar a competência constitucional da União e a não-cumulatividade do imposto, passa a discorrer sobre esse princípio, em face do Código Tributário Nacional (art. 49) e ao vigente regulamento do IPI (art. 81).

A análise mais acurada do parágrafo 3º -,II, do art. 153 da Carta Magna vem demonstrar com profunda clareza 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.

Igual limitação também está capitulada no art. 49 do CTN, já transcrito, ao indicar como valor a compensar o imposto pago relativamente aos produtos entrados no estabelecimento industrial.

Obedecendo ao preceito constitucional e ao Código Tributário Nacional, o Regulamento do IPI, 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.

Na presente questão, por se tratar de produtos entrados no estabelecimento sem cobrança do IPI, não há de que 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.

O alargamento dos efeitos instituídos pelo princípio da não-cumulatividade, seja por lei ordinária, ou por interpretações não administradas, seria atribuir direitos que extrapolam a limitação constitucional.

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.

Não havendo, por parte da Recorrente nenhum desembolso a título de IPI, 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 incidente, mas dele subtraindo um



Processo : 10384.001799/93-10
Acórdão : 203-02.197

crédito ficto. Logo, a empresa receberia a totalidade do imposto destacado na nota fiscal, mas só parte dele se destinaria à Fazenda.

Tratando-se, pois, de imposto que, por sua natureza, enseja a transferência do respectivo encargo financeiro, é inadmissível a sistemática de créditos compensatórios adotado pela Recorrente.

Quanto à alegada isenção do inciso XXVI do art. 45 do RIPI, com direito ao crédito, pelo adquirente, vê-se que a Recorrente apenas a invocou *in passant*, pelo simples fato de não poder comprovar (e talvez, por não interessar demonstrar) a composição ou a fórmula da mencionada matéria-prima.

Finalmente, no que diz respeito ao cerne da questão, acrescento 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 a sua estrutura para instalarem na Zona Franca de Manaus 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, no caso de grande disparidade entre a alíquota do insumo adquirido e a do produto final. No caso dos autos, v.g., é de 40% a alíquota dos concentrados produzidos na ZFM, percentual que, desonerado na saída de Manaus, vai todavia, alimentar o crédito do adquirente contra a Fazenda, e, o que é pior, sem qualquer proveito para o consumidor final.

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 na aquisição, nada há 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 arts. 80 a 87, ao autorizar a compensação ou a restituição dos valores pagos a títulos de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177/91 (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 anterior a 01.08.91, quando então foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91 e Lei nº 8.218/91.

No que diz respeito à multa básica do inc. II do art. 364 do RIPI, a dedução indevida de crédito do imposto, como é o caso dos autos, implica na



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10384.001799/93-10

Acórdão : 203-02.197

sua falta de recolhimento no valor correspondente, cabível pois a referida penalidade.

Por fim, quando à invocada medida judicial, o máximo que poderia ocorrer, quanto aos seus efeitos, seria a suspensão da exigibilidade do crédito (CTN, art. 151, IV). Ocorre, todavia, que inexiste tal medida, uma vez que mesma foi denegada.

De todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da exigência a aplicação da TRD, no período indicado no presente voto.”

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995

OSVALDO JOSÉ DE SOUZA