



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09 / 11 / 1996
C	Rubrica

349


Processo : 10530.001132/92-24
Sessão : 22 de maio de 1996
Acórdão : 202-08.468
Recurso : 96.197
Recorrente : CARLOS HENRIQUE ARAGÃO IND. E COM. LTDA.
Recorrida : DRF em Feira de Santana - BA

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 da isenção. **ENCARGOS DA TRD** - Inaplicabilidade. A título de juros de mora no período anterior a 01.08.91. Princípio da irretroatividade da lei tributária. **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 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 anterior a 01.08.91.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 1996


José Cabral Garofano
Vice-Presidente
no exercício da presidência e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Antonio Sinhiti Myasava.

fclb/



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

Recurso : 98.197
Recorrente : CARLOS HENRIQUE ARAGÃO IND. E COM. LTDA.

RELATÓRIO

Por objetividade e economia processual, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 70/74):

“Trata o presente, processo de Auto de Infração lavrado às fls. 01/10, contra o contribuinte, acima identificado, para exigir o crédito tributário, no valor de (...). A autuação decorreu da constatação, pela Fiscalização, de que a empresa creditou-se indevidamente do Imposto sobre Produtos Industrializados, correspondente às aquisições de concentrados saídos com isenção prevista no artigo 45, inciso XXI do Decreto 87.981/82 no período compreendido entre novembro de 1990 a abril de 1992.

O enquadramento legal inclui os artigos 100, inciso I, alínea “a” do RIPI aprovado pelo Decreto 87981/82 e artigo 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal, promulgada em 05/10/88.

As fls. 42/49, a autoridade julgadora de Primeira Instância decidiu o mérito e inovou o enquadramento legal, considerando que em verdade houve infração ao artigo 82, inciso I do RIPI/82, aprovado pelo Decreto 87.981/82, reabrindo o prazo para contestação, a fim de evitar o cerceamento de defesa. O interessado apresentou defesa quanto ao novo enquadramento, às fls. 50/63, alegando em síntese que:

- a empresa produz e comercializa refrigerantes, sujeitos à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto 97.410/88, no código 2202.90 (alíquota de 40%);



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

- a empresa adquire, para industrialização de seu produto, matéria prima que goza da isenção do artigo 45, XXI do RIPI, que tem matriz legal o artigo 9º do Decreto 288, de 28/2/67;

- em face da não-cumulatividade do IPI, nos termos do art. 49 do Código Tributário Nacional, com apoio no art. 153, inciso IV, parágrafo 3º, da Constituição Federal de 1988, o direito ao crédito do IPI incidente sobre o concentrado adquirido na Zona Franca de Manaus, ainda que não lançado na nota fiscal do fornecedor, é líquido e certo, porque há a dispensa do pagamento do tributo por força de isenção;

- o direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta independe de lei que o autorize, e não pode ser suprimido por qualquer ato do Poder Executivo, meramente interpretativo. Se o direito ao crédito incidente sobre a matéria prima não pudesse ser efetuado, seria nulificada a isenção, pois o IPI antes dispensado tornar-se-ia devido posteriormente, quando o produto final fosse comercializado;

- examinando as normas legais e constitucionais verifica-se que o princípio da não cumulatividade do IPI e ICM teve origem na Constituição Federal de 18.09.46, Emenda Constitucional nº 18/65, assim permanecendo sob a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 1/69 e somente foi alterado, exclusivamente para o ICM, a partir da EC nº 23/23;

- até o advento da EC 23/83, o Supremo Tribunal Federal, em jurisprudência pacífica, sempre assegurou ao adquirente da mercadoria isenta o crédito do ICM sobre ela incidente, e como a disciplina da não cumulatividade do IPI é idêntica à do ICM, aplica-se a mesma jurisprudência;

- a Constituição Federal de 1988 ampliou o campo do ICM para ICMS e manteve as normas restritivas quanto ao princípio da não-cumulatividade introduzidas pela EC nº 23/83;

- quanto ao IPI, não houve alterações das regras com o advento da Constituição Federal de 1988, permanecendo as mesmas, inalteradas desde a EC nº 18/65;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

- o artigo 175, inciso I do CTN declara que a isenção exclui o crédito tributário. Assim, a isenção pressupõe, necessariamente, a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária que tem por objeto o pagamento do tributo, artigos 113 e 114 do CTN. Portanto, com base neste entendimento, a impugnante tem o direito de creditar-se do valor do IPI dispensado do pagamento naquela operação, por força de isenção, compensando-o nas operações seguintes.

Por fim, requer que seja julgado insubsistente o auto de infração, cuja simples transmutação de enquadramento permanece insuficiente para rebater os fundamentos contidos na impugnação.”

Os fundamentos denegatórios da decisão recorrida são no sentido de que o princípio da não-cumulatividade inscrito no artigo 153 da CF/88 está reproduzido no artigo 81 do CTN e, pela sistemática de apuração do IPI o aproveitamento do crédito está condicionado à existência de débito na operação anterior.

O industrial, contribuinte do IPI, credita-se em sua escrita daquele valor destacado na aquisição do insumo e, quando da saída de seu produto final debita-se do valor cobrado de seu adquirente, pagando, ao final a diferença: o imposto devido, e como agente arrecadador recolhe aos cofres públicos a diferença apurada, quando a maior.

No caso em espécie, inorreu pagamento de imposto pelo fabricante pela aquisição dos insumos, por serem isentos, logo, não há o que ser deduzido do imposto a ser pago na saída do produto final. A isenção deve ser interpretada de forma literal (artigo 111, I, CTN) e não há dispositivo que autorize o creditamento para o caso em tela, não podendo haver compensação quando o remetente não arcou com o ônus do imposto pela remessa dos insumos.

No que pertine as argumentações de ordem doutrinária e jurisprudencial, verifica-se que tratam sobre exigência do ICM e não se aplica à exigência do IPI, porque é matéria fiscal regida por normas diferentes.

Em suas razões de recurso (fls.76/78) resume os argumentos já oferecidos na petição impugnativa e contesta a inclusão da TRD acumulada, como juros de mora em período anterior à edição da Lei n. 8.218/91.

É o relatório.



Processo : 10530.001132/92-24

Acórdão : 202-08.468

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

A matéria sob discussão não é **vexata questio** nas três Câmaras deste Conselho de Contribuintes, porquanto inúmeros apelos já foram julgados e a jurisprudência atual e dominante é no sentido de que não assiste razão ao contribuinte que se credita indevidamente do IPI, sobre aquisições de matérias-primas saídas com isenção do IPI da Zona Franca de Manaus.

O que bem retrata a posição deste Colegiado são as razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão n. 202-07.393, de 06.12.94, da lavra do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, a quem peço vênia para transcrevê-las neste julgado:

“Tendo em vista a identidade da matéria em foco, quero valer-me por oportuno e preliminarmente, de nosso voto proferido no Acórdão nº 202-06.793, com decisão unânime desta Câmara.

O mesmo produto, o mesmo grupo interessado e a mesma tese.

Então lançamos mão, preliminarmente, pela sua absoluta propriedade no exame da questão, do pronunciamento do autor do feito, na sua informação fiscal à impugnação apresentada, conforme segue.

“É 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 1º/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.



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

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 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.

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



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

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.

Daí, 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.



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

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.

CONCLUSÃO

Qualquer orientação ou planejamento tributário que pretenda estender ou restringir limitações ao poder de tributar conduz, mesmo involuntariamente ao não-Direito, ao avesso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

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.

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 na 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.



Processo : 10530.001132/92-24
Acórdão : 202-08.468

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10530.001132/92-24

Acórdão : 202-08.468

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.”

Tendo em vista que a Lei n. 8.383/91, pelos seus artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação e a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei n. 8.177/91, considerou indevidos tais encargos e, ainda, pelo fato da não-aplicação retroativa do disposto no artigo 30 da Lei n. 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 a TRD, pela Medida Provisória n. 298/91 e a Lei n. 8.218/91.

São estas razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da exigência originária os encargos da TRD cobrados a título de juros de mora, no período anterior a 01.08.91.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 1996


JOSÉ CABRAL GARÓFANO