



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01/04/1997
C	<i>Stolutina</i>
	Rubrica

**Processo** : 10640.000667/95-38

Sessão de : 23 de maio de 1996

**Acórdão** : 203-02.669

**Recurso** : 98.529

Recorrente : COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS

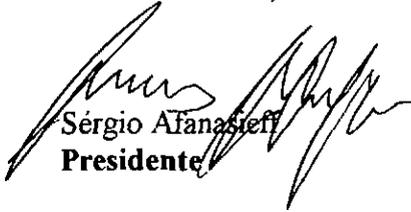
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO** - É indevido, por falta de previsão legal, o crédito na aquisição de insumos que gozam da isenção prevista no inciso XXI do artigo 45 do RIPI/82. **JUROS DE MORA PELA TRD** - Não são devidos no período anterior a 01.08.91. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS.**

ACORDAM os Membros da Terceira 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 agosto de 1991.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Tiberany Ferraz dos Santos.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1996

  
Sérgio AfanasiEFF  
Presidente

  
Celso Angelo Lisboa Gallucci  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski, Elso Venâncio de Siqueira (Suplente), Sebastião Borges Taquary e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).

/eaal/CF/GB

*ca*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10640.000667/95-38

**Acórdão** : 203-02.669

**Recurso** : 98.529

**Recorrente** : COMPANHIA MINEIRA DE REFRESCOS

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 106/108):

"Trata-se do Auto de Infração de fls. 62 a 75, resultado da auditoria que abrangeu o período de jan/91 a dez/94, lavrado contra o contribuinte antes qualificado, tendo-se em conta que a partir da primeira quinzena de janeiro de 1991 a empresa adotou a prática de apropriar o crédito do IPI de matéria-prima - *concentrado para a fabricação de refrigerantes cuja classificação fiscal adotada pelo fabricante é 2106.90.1699* - proveniente da Zona Franca de Manaus, isenta do IPI. Tal apropriação consistiu na aplicação da alíquota de 40% sobre o valor da nota-fiscal, como se o imposto devido fosse, sendo o montante assim obtido, abatido do valor devido pelas saídas, do estabelecimento, de produtos tributados.

O procedimento antes descrito deu lugar à tipificação de infringência aos artigos 107, inciso II, c/c os artigos 82, inciso I, 112, inciso IV e 59, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 87.981/82, de acordo com o que se observa na "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL" (fls. 73 a 75).

A penalidade vinculada ao cometimento da infração apontada encontra guarida legal no artigo 364, inciso II, também do RIPI, como se observa no "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA" (fls. 62 a 70).

O lançamento foi levado a termo, logo em seguida à sentença exarada pela meritíssima juíza Nizete Antônia Lobato Rodrigues, da 22ª VARA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO, ter denegado a segurança pleiteada no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 91.0047783-4 pela ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES BRASILEIROS DE COCA-COLA, cuja liminar, contendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ver certidão de fls. 23), obstaculizava qualquer procedimento fiscal. Cópia da referida sentença se encontra às fls. 39 a 52 do presente processo.



**Processo** : 10640.000667/95-38  
**Acórdão** : 203-02.669

A contribuinte insurgiu-se, tempestivamente, contra o feito fiscal, alegando, em síntese, que:

1 - não havia, nos termos do artigo 62 do Decreto 70.235/72, amparo legal para a instauração do procedimento fiscal, tendo-se em conta que o auto-de-infração ora impugnado foi lavrado em 08.05.95, data em que ainda vigia a liminar concedida no Mandado de Segurança nº 91.0047783-4, já que a sentença denegatória da segurança não havia, até aquela, sido publicada;

2 - diante da impossibilidade legal de se instaurar o procedimento fiscal, tem-se, portanto, que o auto de infração impugnado é nulo;

3 - a não cumulatividade do IPI pressupõe a incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, o que é feito através do sistema de créditos sobre entradas e débitos sobre as saídas; havendo isenção em qualquer operação, ou seja, havendo incidência do imposto, mas sendo dispensado o seu pagamento por isenção, o adquirente do bem isento tem direito ao crédito do valor do tributo dispensado, para compensação na operação subsequente, sob pena de se nulificar a isenção e tornar-se o tributo cumulativo;

4 - não há na CF/88, nem jamais houve nas Constituições anteriores, qualquer ressalva ou exceção à não-cumulatividade do IPI, que se mantém plena, absoluta, e não pode ser limitada senão por norma constitucional expressa."

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, resumindo seu entendimento nos termos da Ementa de fls. 106 que se transcreve:

### **"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O artigo 62 do Decreto 70.235/72 é inaplicável, tendo em vista a obrigatoriedade da prática do ato administrativo do lançamento, em fiel obediência ao disposto no artigo 142, § único do CTN, "**preservando a obrigação tributária do efeito decadencial**" e agindo "**como dever de diligência no trato da coisa pública**".

### **DECISÃO JUDICIAL - HEGEMONIA DO PODER JUDICIÁRIO**

CA



**Processo : 10640.000667/95-38**  
**Acórdão : 203-02.669**

Havendo decisão judicial sobre a mesma matéria objeto do contencioso administrativo, compete à autoridade julgadora acatar os termos da sentença, encerrando o contencioso em primeira instância, reconhecendo-se como inquestionável a hegemonia do poder judiciário sobre as decisões administrativas.

**Lançamento procedente".**

Cientificada em 31.08.95, a recorrente interpôs recurso voluntário em 20.09.95, às fls. 118/122, alegando, em resumo, que:

a) se a operação isenta do IPI não importar na outorga do crédito do montante do imposto isentado, essa operação transformar-se-ia em mero diferimento do pagamento do tributo. Diferimento do pagamento do imposto não se confunde com isenção e esta não se reduz àquele. Portanto, a decisão merece ser reformada, sob pena de reduzir a isenção a mera hipótese de diferimento do pagamento do IPI;

b) ao dispor que, salvo disposição de lei em contrário, são de 1% os juros moratórios cobrados em razão do atraso no pagamento dos créditos tributários, pretendeu o legislador suprir a citada ausência de discricionariedade das autoridades fiscais e estabelecer, desde logo, o limite de juros máximos que poderiam ser cobrados nas relações entre Fisco e contribuinte;

c) o CTN fixa o percentual máximo (1%) para os juros de mora. Qualquer interpretação em contrário se oporia à finalidade do dispositivo e o tornaria inócuo, afora dotá-lo de caráter punitivo já existente na multa moratória. Nessa conformidade, 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 ao art. 161 do CTN;

d) ainda que os juros de mora pudessem ser calculados com base na variação da TRD, somente poderiam sê-lo a partir de 30.07.1991 (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 : 10640.000667/95-38  
Acórdão : 203-02.669

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A recorrente centra sua defesa no argumento de que o direito ao crédito decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI. Para a recorrente o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI é a causa justificadora do creditamento que efetuou.

Oportunas e esclarecedoras as palavras de José Eduardo Soares de Melo, na obra "O imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988" - Editora Revista dos Tribunais (pág. 84):

"A Constituição reza que o IPI 'será não-cumulativo', compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nos anteriores (inc. II do parágrafo 3º do art. 153).

A expressão 'não-cumulatividade' por si só, não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro desígnio constitucional, na forma específica engendrada para plena operacionalidade do IPI.

Inútil tecer qualquer consideração de índole econômica e política para compreender o sentido de tal expressão, conquanto o resultado de sua observância possa apresentar implicações de cunho financeiro.

Só interessa ao intérprete o conceito eminentemente jurídico, os critérios norteadores do 'abatimento', como delimitado por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino: 'A Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não-cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário, fez do ICM e do IPI tributos 'não-cumulativos', exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento, criado pela própria Constituição (a não cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos)."

Não há do que discordar. Não é fora do Direito que se deve buscar a compreensão do conceito da não-cumulatividade, pois é o Direito que traça seu contorno e lhe dá o conteúdo. Contorno e conteúdo que hão de ser, pois, eminentemente jurídicos.

CA



**Processo** : 10640.000667/95-38  
**Acórdão** : 203-02.669

Nestes termos, não se deve dar acolhimento aos argumentos arrimados em razões de ordem puramente econômica e financeira, tais como os de que não ocorrendo o crédito, o consumidor final arcará com a carga tributária, e o de que o industrial terá prejuízo quando ocorrer tributação do IPI na saída de seu produto.

Busquemos, pois, no Direito Positivo Brasileiro, a exata compreensão do instituto da não-cumulatividade, erigido ao patamar de princípio na Constituição Federal.

Preceitua a Lei Maior, inciso II, do § 3º do artigo 153, que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”.

Sobre o tema discorre Sacha Calmon Navarro Coelho no Livro “Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário - pág. 204 - Editora Forense”:

“O imposto pago em operações anteriores é crédito do contribuinte adquirente que o abaterá no momento de calcular o montante do IPI a pagar (não cumulatividade). Como, de regra os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos já industrializados (“inputs”), a não cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o “output”) o imposto incidente sobre os “inputs” e arcado pelo industrial quando da aquisição dos mesmos.”.

Assim, do IPI devido na operação de saída do produto industrializado (*output*) são abatidos os créditos existentes nas várias operações anteriores de aquisição dos insumos (*inputs*), em respeito ao preceito constitucional.

Em comentário ao artigo 150, § 3º, inciso III da Constituição Federal, diz Ricardo Lobo Torres, **in verbis**:

“Subordina-se, também (o IPI), ao princípio da não cumulatividade, ‘compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’. Atua, portanto, através da compensação financeira do débito gerado na saída com os créditos correspondentes às operações anteriores, que são físicos, reais e condicionados. O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior (grifei) sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências (grifei). É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito da entrada se

ca



**Processo** : 10640.000667/95-38  
**Acórdão** : 203-02.669

houver desagravação na saída” (Curso de Direito Financeiro e Tributário - Editora Renovar - pág. 313).

O abalizado tributarista é de opinião que não nasce o direito ao crédito nas isenções e na não-incidência.

O Código Tributário Nacional, explicitando o princípio constitucional, prescreve que “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.”.

E a Lei nº 4.502/64, com as alterações posteriores, diz, no artigo 25, que “a importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento em cada mês (decêndio), diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.”.

Estatui, ainda, o artigo 81 do RIPI/82, que “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.” (Capítulo VII do Título VII).

Razão tem o ilustre Conselheiro Lino de Azevedo Mesquita quando, no voto condutor do Acórdão nº 201-66.481, de 28.08.90, referente a julgamento de caso semelhante que negou provimento ao recurso que, por sua vez, se reportou à ementa da Apelação em MS nº 77.200, SP, cujo relator foi o eminente Ministro Amarílio Benjamin, disse: “Das normas indicadas, resulta que o princípio da não-cumulatividade, efetivado pelo direito ao crédito do IPI, está ligado a uma operação em que o imposto foi pago e à subsequente, em que há imposto a pagar.”.

Como está exposto no acórdão, em feliz síntese, o direito ao crédito do IPI liga-se a uma operação em que o imposto foi pago, e à subsequente, em que há imposto a pagar. Ora, no caso em julgamento, a recorrente defende ter direito ao crédito em operação em que não foi cobrado o IPI, e se não foi cobrado (lançado na nota fiscal), pago não foi pelo que direito de crédito que não tem.

O crédito do IPI é resultante do débito correspondente. O que surge como débito quando da saída do produto do estabelecimento remetente, passa a ser crédito para o adquirente. O que se constitui em obrigação tributária para um é direito, ante a entidade tributante, para o outro, quantificados ambos ao mesmo valor.

CA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10640.000667/95-38**  
**Acórdão : 203-02.669**

Portanto, em sendo isenta do IPI a aquisição de insumos, nenhum crédito do imposto há de resultar para o adquirente.

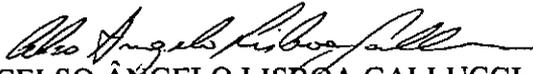
Assim, foi também decidido em caso semelhante julgado nesta Câmara em Sessão de 06.07.94, no Acórdão de nº 203-01.621, do qual fui relator.

Argúi, também, a recorrente, ser ilegal a exigência de juros de mora com base na variação da Taxa Referencial Diária-TRD. Razão não tem a recorrente, pois tal cobrança está prevista no artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.218, de 29.08.1991.

Por outro lado, entendo que, por força do que dispõe o artigo 191 do Código Tributário Nacional e o § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a incidência da TRD a título de juros de mora somente pode ocorrer a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.

Em razão do acima exposto, dou provimento em parte ao recurso, excluindo da exigência a incidência da TRD nos meses anteriores a agosto de 1991.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1996

  
CELSE ANGELO LISBOA GALLUCCI