



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

293

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | De 01 / 04 / 19 96    |
| C   | Adl.                  |
|     | Rubrica               |

**Processo** : 10670.001305/95-80

**Sessão** : 24 de setembro de 1.996

**Acórdão** : 202-08.654

**Recurso** : 99.350

**Recorrente** : REFRIGERANTES MONTES CLAROS LTDA.

**Recorrida** : DRF/JUIZ DE FORA-MG.

**IPI - CREDITO DO IMPOSTO.** Os produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, amparado pela isenção do IPI, não dá direito a credito ao seu adquirente industrial que der saída a produto tributado.


**IPI - ACRÉSCIMOS LEGAIS.** Incidência da TRD como juros de mora, somente é cabível a partir da vigência da Lei nº 8.218/91.

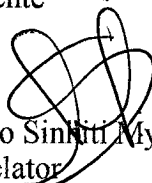
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRIGERANTES MONTES CLAROS LTDA.

ACORDAM os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos dar provimento parcial para excluir a TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões, em 24 de setembro de 1.996

  
Otto Cristiano de Oliveira Glasner  
Presidente

  
Antonio Sinatti Myasava  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarasio Campelo Borges, Daniel Correa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e José Cabral Garofano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10670.001305/95-80

**Acórdão** : 202-08.654

Recurso : 99.350

Recorrente : REFRIGERANTES MONTES CLAROS LTDA.

## RELATÓRIO

REFRIGERANTES MONTES CLAROS LTDA., com estabelecimento em Montes Claros-MG., a av. das Industrias, 173, Industrial Montes Claros, inscrito no CGC sob nº 22.146.484/0001-14, inconformado com a decisão de primeira instância, recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes, pelas seguintes razões de fato e de direito:

Que é fabricante de refrigerantes, classificado na TIPI, no código 2202.90, com alíquota positiva, para tanto adquire concentrado de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, classificado na posição e subposição 2106.90.1699, da TIPI, alíquota de 40%, entretanto em razão do incentivo fiscal, a matéria prima goza de isenção, nos termos do art. 9º, do Decreto-lei nº 288/67 ( art. 45 - XXI e XXVI, do RIPI/82).

Discorre sobre a norma legal sobre a não cumulatividade do IPI, consagrada em nossa Carta Magna, citando diversos Acórdãos dos tribunais e da Suprema Corte, fazendo comparativos ao ICM, que também segue o mesmo raciocínio.

Daí, exatamente chegar ao centro do seu reclame, dizendo que exatamente para preservar o princípio da não-cumulatividade, em inúmeros acórdãos o STF afirmou o direito do contribuinte ao crédito do ICM relativo às operações anteriores, mesmo que não destacado nas notas fiscais e até não tendo havido o pagamento do tributo, por força de isenção.

Traz inúmeros Acórdãos tribunais judiciais referentes a créditos de ICM, reforçada por doutrinas de mestres renomados, para demonstrar a possibilidade de creditar-se do IPI como se devido fosse, de matérias primas adquiridos com isenção.

Por fim diz que a jurisprudência do STF sobre manutenção do crédito de imposto não-cumulativo quando há isenção em uma das etapas do ciclo econômico de produção ou circulação de bens justifica-se ante o CTN, cujo art. 175, I, expressamente declara que a isenção exclui o crédito tributário.

Porque exclui o crédito tributário, a isenção pressupõe necessariamente a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento do tributo ( CTN, arts. 113 e 114).

Neste mesmo sentido, do direito ao crédito presumido do IPI, traz o parecer dos eminentes tributaristas Sacha Calmon Navarro Coelho e Mizabel Derzi e do princípio que segue a Carga Magna de 1988



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10670.001305/95-80**  
**Acórdão : 202-08.654**

Diz, ainda que sendo o IPI um imposto seletivo e não cumulativo, está submetido ao regime de compensação, mecanismo de débito e crédito, através do qual ao final de determinado período apuram-se os valores, ou a recolher em favor do fisco ou a creditar em favor do contribuinte.

Esclarece que a Constituição Federal de 1.988, recepcionou a legislação do IPI, inclusive a não cumulatividade, citando mestres do Direito Constitucional que teceu comentário sobre a nossa Carta Magna, como Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Ribeiro Bastos e Kildare Conçalves Carvalho.

Mais adiante comenta que esta absolutamente fora de dúvida que a Constituição de 1.988 recepcionou toda a sistemática do Imposto sobre Produtos Industrializados, incluindo, é claro, o princípio da não cumulatividade. E tanto isto é certo e verdadeiro que, no tocando ao ICMS, a Constituição Federal dispôs acerca do crédito do ICMS diferentemente do que dispôs sobre o IPI. A não implicação do crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, quando ocorrer isenção ou não-incidência nas operações anteriores, com a anulação dos respectivos créditos, se aplica exclusivamente ao ICMS. É o que está com todas as letras, nas alíneas A e B, incisos II, parágrafo 2º, do art. 155, da Constituição Federal.

E, por fim protesta pela inaplicabilidade de TRD como juros de mora, nos débitos fiscais, conforme já se decidiu o STF e da redação do art. 80, da Lei nº 8383/91.

Por derradeiro, protesta pela inaplicabilidade da multa de ofício de cem por cento, visto que:

a)- inexistente infração fiscal ou evasão do tributo; ao contrário, a impugnante utilizou legalmente o crédito, conforme ;exaustivamente provado nesta impugnação;

b)- o percentual aplicado pela Fiscalização não corresponde ao que determina a lei vigente, que limita a trinta por cento a penalidade (art. 84-II, letra c, da Lei nº 8.981/95), sem prejuízo da total improcedência da ação fiscal. É sabido que, a aplicação da legislação tributária atinge o fato pretérito “quando lhe comine penalidade menos severa que a a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (CTN, art. 106, inciso II, alínea c).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10670.001305/95-80**  
**Acórdão : 202-08.654**

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO SINHITI MYASAVA

O recurso apresentado em 11 de março de 1.996, na DRF de Montes Claros é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

O questionamento se refere do direito ao crédito presumido de produto procedente com isenção da Zona Franca de Manaus e a correção monetária sobre valores creditados extemporaneamente ou o saldo credor que passa para o período ou períodos seguintes.

Trata-se do antigo imposto de consumo, que a Emenda nº 18/65, à Constituição de 1964 veio chamar de imposto sobre produtos industrializados, e mantido atual Carta Magna, em seu:

“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV- produtos industrializados;

.....

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

.....

II-será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

.....

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, consagra:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

.....

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10670.001305/95-80**

**Acórdão : 202-08.654**

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

.....

Art. 49. 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.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O nosso saudoso mestre tributarista Aliomar Baleeiro, em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*, pag. 191/192, comenta com bastante propriedade, a inteligência da lei quanto ao princípio da não cumulatividade do imposto, o alcance da incidência nas operações anteriores e a sistemática adotado pela nossa legislação, arrematando ao final:

“O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI, se deduza o valor do output, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou “valor acrescido” pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.

A não-cumulatividade é regra constitucional em relação ao IPI (diferentemente do ICM, condicionado pela lei) e, assim, não pode ser limitada pelo legislador ordinário e muito menos pelo regulamento. Faz com que o IPI só incida sobre o acréscimo de valor ou preço introduzido pela nova operação, abatido o imposto pago por todos os componentes, sejam matérias-primas, sejam produtos intermediários consumidos na produção.”

Outro mestre tributarista, José Carlos de Souza Neves, em sua obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, IBET/Resenha Tributária, pag. 238, com bastante propriedade nos ensina:

“Com relação aos impostos não cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema “basis on basis” base sobre base, o sistema “tax on tax” imposto sobre imposto, e o sistema de apuração periódica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10670.001305/95-80  
**Acórdão :** 202-08.654

ou que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciação + despesas etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema “base sobre base” e o “imposto sobre imposto” não se equivalem, porque no sistema “imposto sobre imposto”, qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final do Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para o consumidor final, em decorrência do chamado “efeito da recuperação”.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema “base sobre base” isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final.”

O nosso legislador, optou pela adoção do sistema de apuração periódica ou de valor agregado, também conhecido por valor acrescido e nestas condições o contribuinte apura na sua escrita fiscal, debitando pela saída e creditando pela entrada, e o saldo recolhido aos cofres público se devedor e transferido para o período ou períodos subsequentes, se credor.

O Regulamento do Impostos sobre Produtos Industrializados - RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 873781, de 23/12/82, em seu art. 81, tendo por base o art. 49, da lei nº 5.172/66, veio consagrar o sistema de apuração periódico, ao determinar:

“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.”

Nestas condições, à luz da legislação, somente fará jus ao crédito do imposto, se nas operações anteriores houver sido onerado pelo lançamento positivo, isto é, não tenha sido amparado por qualquer benefício fiscal com alíquota reduzido a zero ou pela isenção e ou suspensão.

Como pode ser verificado pela inteligência da lei, a primeira e principal condição do direito ao crédito pelo adquirente-produtor, que na operação realizada pelo vendedor-produtor tenha havido a incidência pela alíquota positiva, isto é, tenha havido pagamento do IPI, tanto na aquisição da matéria prima ou pela saída do produto de sua fabricação.



**Processo : 10670.001305/95-80**  
**Acórdão : 202-08.654**

Entretanto para que o produto esteja no campo de incidência do Imposto sobre produtos industrializados estabeleceu o parágrafo único, do art. 3º, da lei nº 4502/64 e parágrafo único, do art. 46, da lei nº 5.172/66:

“Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:”

.....

Art. 45. São ainda isentos de imposto:

.....

XXI- os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou à comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excetuados os obtidos pelo processo de acondicionamento ou reacondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente,.....da Tabela.

Nestas condições é de se concluir que para fazer jus ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de produtos beneficiados pela isenção, alíquota reduzido a zero ou outra modalidade de favor fiscal, e que nas operações anteriores, tenha havido pagamento do imposto, isto é, existencia de tributo agregado ao produto não autorizado a compensar por outros produtos tributados ou o uso de outros mecanismos em que o imposto continua agregado ao valor de venda.

Dizer que o ICMS e o IPI, tem idêntico principio da não cumulatividade, esta muito longo deste entendimento, uma vez o fato gerador daquele incide sobre quaisquer mercadorias comercial ou industrial, isto é, tanto produtos primários ou industrializados, o que não ocorre com este, uma vez que o fato gerador é apenas a produtos industrializados, portanto até esta fase esta fora do campo de incidência.

A autoridade fiscalizadora, tece entendimento de que a recorrente não suportou o ônus do tributo, portanto autorizar crédito nesta condições, é beneficiar duplamente primeiro por não ter pago o tributo e segundo pelo crédito presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10670.001305/95-80  
**Acórdão :** 202-08.654

Examinando o relatório apresentado pelo industrial-vendedor, esclarecendo o processo produtivo dos extratos de refrigerantes, concluí-se que por se tratar de produto primário regional adquirido diretamente do produtor, nesta fase, ainda não sofre a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, isto é, não suportou o encargo do tributo.

Portanto, o adquirente de sua produção não fará jus ao crédito presumido, por que até este momento, não houve pagamento de tributo que possa transferir ao adquirente, em obediência ao princípio da não cumulatividade. Desta forma, realmente, ainda não há agregação do IPI, razão da impossibilidade de o adquirente beneficiar-se presumindo crédito de imposto, que duplamente se beneficia, primeira por não ter tido nenhum pagamento outro, pelo crédito supostamente incidente na operação. Entretanto observe-se que, em todas estas operações houve a incidência e pagamento do ICMS, diferentemente do IPI, somente incidirá por alíquota positiva, a partir da produção do refrigerante, pelo adquirente-produtor.

Já é pacífica, neste Segundo Conselho de Contribuinte, como o Acórdão nº 202-06.793, do recurso nº 96.977, este mesmo sentido, assim ementado:

“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 sobre os insumo adquiridos, o que não ocorre quando tais insumo são desonerados do tributo, em face da 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.”

É pacífica neste Câmara, entendimento pela ilegalidade da cobrança da TRD como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991, nos recolhimentos de tributos fora do prazo de vencimento, e neste mesmo sentido também decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão n. CSRF/01.1.773:

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TR COMO JUROS DE MORA- Pôr força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4. do artigo 1. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir o mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido.”

No que tange a cobrança de multa de ofício é autorizada pelo comando art. 364, inciso II, do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82, diferentemente da multa de mora, preconizado pela Lei nº 8.981/95, art. 84, inciso II, portanto neste particular, a exigência fiscal não merece nenhum reparo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10670.001305/95-80**

**Acórdão : 202-08.654**

Como se vê, de resto, a autoridade fiscalizadora procedeu dentro da legalidade ao exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Por todas estas razões, dou provimento parcial, para excluir a TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das sessões, em 24 de setembro de 1.996.

  
**ANTONIO SINHITI MIYASAVA**