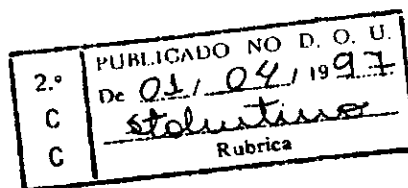




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



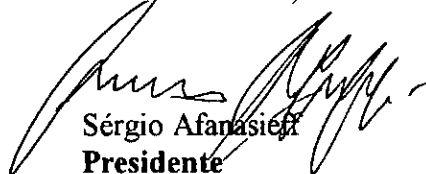
Processo : 10680.002706/95-65
Sessão de : 23 de abril de 1996
Acórdão : 203-02.619
Recurso : 98.483
Recorrente : REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

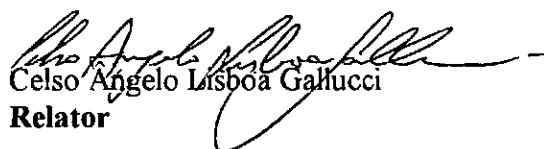
IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO - É indevido, por falta de previsão legal, o crédito na aquisição de insumos que gozam da isenção prevista no inciso XXI do artigo 45 do RIPI/82. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 23 de abril de 1996


Sérgio Afanasiu
Presidente


Celso Angelo Lisboa Gallucci
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos, Sebastião Borges Taquary e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).

/eaa/CF/ML



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.002706/95-65**Acórdão : 203-02.619****Recurso : 98.483****Recorrente : REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA.****RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adoto, leio e transcrevo o relatório referente à decisão prolatada pelo julgador singular:

“Trata o presente processo de Auto de Infração (A-I), lavrado contra o estabelecimento em epígrafe, que importou em uma exigência de crédito tributário na ordem de 10.349.915,94 UFIR correspondente a: 4.696.492,11 UFIR de imposto, 956.931,72 UFIR de juros de mora (calculados até 27.04.95) e multa de 4.696.492,11 UFIR.

Referido Auto de Infração deveu-se ao fato de o estabelecimento em pauta ter recolhido o imposto a menor, por ter se utilizado de crédito do IPI na aquisição de matéria-prima procedente da Zona Franca de Manaus, de dois fornecedores (RECOFARMA LTDA. e CONCENTRADOS AMAZONAS LTDA), portanto isenta do IPI conforme demonstrativo que se segue:

“PERÍODO DE APURAÇÃO VALOR APURADO

1 - 10/92	468.031.628,80
2 - 10/92	987.729.511,44
2 - 11/92	1.192.262.334,80
2 - 12/92	1.123.395.083,72
1 - 01/93	1.260.287.725,52
2 - 01/93	609.774.339,20
1 - 02/93	1.524.435.848,00
2 - 02/93	941.675.143,68
1 - 03/93	1.510.603.876,32
2 - 03/93	2.766.402.499,60
1 - 04/93	918.141.341,04
2 - 04/93	1.836.282.682,78
1 - 05/93	2.537.734.696,08
2 - 05/93	5.201.917.073,76
2 - 06/93	3.423.116.882,88
1 - 07/93	1.222.372.849,60
2 - 07/93	7.966.059.774,72



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10680.002706/95-65
Acórdão : 203-02.619

2 - 08/93	9.103.496,88
1 - 09/93	6.240.512,88
2 - 09/93	11.667.232,00
1 - 10/93	2.632.039,60
2 - 10/93	19.745.446,72
2 - 11/93	44.049.559,68
3 - 11/93	84.264.914,76
1 - 12/93	50.749.228,72
3 - 12/93	99.379.435,22
1 - 05/92	51.796.746,51

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Artigo 107, II, c/c os artigos 82 e seus incisos; 112; IV e 59, todos dos RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82".

Em seguida foi anexado ao A.I. demonstrativo de crédito do IPI indevido relativo às aquisições feitas junto à RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., CGC nº 61.454.393/0001-06, no período compreendido entre 30.09.92 e 29.12.93 (fls. 13 e 14).

Consta do processo, ainda, informação da Sexta Vara Federal - Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro (fls. 18), da qual se registra o fato de ter sido concedida liminar ao Mandado de Segurança Preventivo Coletivo nº 91.047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, liminar essa que foi cassada por força do despacho judicial da 22ª Vara Federal do Rio de Janeiro, de 25.03.93 (fls. 177 e 178).

Inconformada a autuada apresentou suas alegações contra o mencionado auto de infração com os seguintes argumentos:

- Inexistência de recolhimento a menor do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

- A exigência fiscal tem como suposto fundamento o recolhimento a menor do imposto, "por ter se utilizado de crédito do IPI na aquisição de matéria-prima procedente da Zona Franca de Manaus (...), produtos isentos do referido imposto".

CR



Processo : 10680.002706/95-65

Acórdão : 203-02.619

- Direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de matéria-prima (concentrado) isento de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

- A exigência fiscal, constante do AI impugnado, se refere a crédito supostamente indevido do Imposto sobre Produtos Industrializados, correspondente a aquisição de matéria-prima (concentrado) adquirida de estabelecimentos localizados na ZFM com isenção do tributo. A empresa adquirente se credita do imposto relativo à matéria-prima adquirida, para o efeito da apuração do IPI a pagar.

- O princípio constitucional da não-cumulatividade constitui elemento chave do IPI (Constituição Federal, art. 153, IV, § 3º, II), razão porque há que se compensar "o que for devido em cada operação com o montante cobrado nos anteriores". "Logo, o crédito das operações anteriores, no caso do IPI, são aproveitáveis em ocorrendo a imunidade e, por extensão, isenção" (Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* "comentário à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 3ª edição, pág. 205).

Prossegue, afirmando que a Constituição de 1988 recepcionou toda a Sistemática do Imposto sobre Produtos Industrializados, incluindo o princípio da não-cumulatividade. E tanto isto é certo e verdadeiro que, no tocante ao ICMS, diferente 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, conforme o disposto no art. 155, II e § 2º, alíneas "a" e "b" da CF/88.

Contestou ainda que a autuação ao pretender excluir os créditos isentos oriundos da ZFM, afrontou o princípio da não-cumulatividade do tributo, tornando letra morta a isenção, criando uma tributação ilegal e revogando, enfim, a Lei Complementar (CTN) e a pertinente legislação do IPI.

- Duplicidade de crédito do IPI glosado no valor de CR\$ 51.796.746,51.

- Disse que houve mais um equívoco ao ser computado o crédito do IPI, duplamente, acima identificado. Acresceu mais que esta constatação foi confessada pela própria fiscalização (fls. 6 de um outro auto de infração da mesma data no valor de 1.954.237,67 UFIR) nestes termos ("verbis"):



Processo : 10680.002706/95-65
Acórdão : 203-02.619

“Tais NF já haviam sido objeto de autuação, processo nº 10680.012046/92-41, por se referir a mercadoria procedente da Zona Franca de Manaus, portanto isenta do IPI”

- Essa duplicidade de glosa implica na sua imediata correção, sem prejuízo dos demais temas desenvolvidos nesta impugnação.

- Taxa referencial Diária (TRD) e Taxa Referencial (TR).

- É absolutamente fora de dúvida que as taxas referidas em epígrafe, não podem ser utilizadas como índices de correção monetária. Essa posição já foi adotada pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, v.g. como está decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade, processo ADI 493, Relator Ministro Moreira Alves:

“A taxa Referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda” (“DJ” de 04/09/92 pág. 14.089).

(Idem, idem, ADIMC 959, “AJ”, de 13/05/94, pág. 11.351).

- Continuou dizendo ser impossível a cobrança da TR e da TRD como índices de correção monetária que culminou com a edição do art. 80 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que expressamente permitiu “a compensação do valor pago ou recolhido a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) acumulada entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento dos tributos e contribuições federais, inclusive previdenciários, pagos ou recolhidos a partir de 04 de fevereiro de 1991.

Por último, e em decorrência de inexistência flagrante de evasão fiscal, eis que os créditos relativos aos insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus são absolutamente legais, caem por terra e não são exigíveis os juros de mora e a multa proporcional.

Pelo exposto e provado, solicita ser julgada insubsistente e improcedente a ação fiscal em litígio, cancelando-se, destarte, a exigência com as consequências de direito nos demais processos administrativos instaurados.”



Processo : 10680.002706/95-65

Acórdão : 203-02.619

A autoridade julgadora de primeiro grau manteve, em parte, o lançamento, em decisão assim ementada:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

***Não é admitido escriturar e aproveitar crédito de IPI correspondente ao imposto que não está destacado na Nota-Fiscal de aquisição de matéria-prima isenta, salvo exceções prevista em lei.**

Isenção do inciso XXI, do art. 45 do RIPI/82, não dá direito a crédito do IPI para o adquirente da matéria-prima isenta.

***É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.**

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE”.

Foi julgada improcedente a exigência relativa ao crédito que também constou de outro auto de infração.

Ainda inconformada, a empresa interpôs o Recurso de fls. 213/231 em que reitera, em substância, os argumentos expendidos na impugnação. Aduz, ainda, em resumo, que:

a) a decisão recorrida não abordou todos os aspectos da impugnação;

b) rebela-se a decisão fazendária com a prevalência do Poder Judiciário, afrontando, a última afirmativa da ementa recorrida, princípios constitucionais pétreos, que cumpria e cumpre a Administração Pública obedecer e defender, nos exatos termos da Constituição Federal;

c) a decisão recorrida se contrapõe e se confronta com o princípio constitucional da prevalência do Poder Judiciário, com o princípio da legalidade, com a garantia do cidadão e, já no detalhe, com o princípio basilar do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI: a incidência sobre o valor agregado, o direito ao crédito e a não reprodução em cascata que onera, em última análise, o consumidor;

d) a isenção do IPI sem o conseqüente e corretíssimo crédito presumido do comprador transforma a isenção em tributação para quem não a tem e onera o consumo;

e) a decisão recorrida acolheu que ocorreu duplicidade de crédito glosado, uma vez que a glosa já constou em outro auto de infração, entretanto, é de se ver que a exclusão tem que ser total, o que a parte final da decisão não deixa claro;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.002706/95-65

Acórdão : 203-02.619

f) nada do que está dito na peça decisória infirma as jurídicas e firmes razões oferecidas na impugnação quanto à correção monetária com base na TRD.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'A' followed by a flourish.



Processo : 10680.002706/95-65
Acórdão : 203-02.619

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Não procede a arguição levantada pela recorrente de que o julgador de primeiro grau não abordou todos os aspectos da impugnação, pois tal apreciação foi devidamente realizada, conforme se verifica da leitura da decisão recorrida.

Quanto à inconformidade da recorrente em relação a não extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta em atos de caráter normativo ou ordinatório, nenhum reparo se há de fazer quanto ao que foi decidido pelo julgador singular, que apenas invocou e transcreveu os artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529, de 21.01.74.

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 nas 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.



Processo : 10680.002706/95-65

Acórdão : 203-02.619

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 abatimento)."

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.

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 parágrafo 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 comento ao artigo 150, parágrafo 3º, inciso III, da Constituição Federal, diz Ricardo Lobo Torres, *in verbis*:



Processo : 10680.002706/95-65
Acórdão : 203-02.619

“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 de entrada se 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 (quinzena), 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.”.



Processo : 10680.002706/95-65

Acórdão : 203-02.619

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, pois a alíquota foi zero, 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.

Portanto, em sendo isenta de IPI a aquisição de insumo, 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.

Alega, também, a recorrente, que é “impositiva a exclusão do cálculo de correção monetária que adotou a TR e a TRD, declarados, há tempos, inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, como índice que mede a inflação”.

O período de apuração do IPI em julgamento vai de maio de 1992 a abril de 1993, conforme consta no auto de infração (fls. 02). O débito apurado foi convertido para UFIR em cumprimento ao que determinam os artigos 53, inciso I, e 54 da Lei nº 8.383/91 c/c o artigo 2º da Lei nº 8.850/94, como esclarece o Demonstrativo de fls. 12. E os juros de mora foram calculados, conforme esclarece o mesmo Demonstrativo de fls. 12, até junho de 1994, de acordo com o previsto no § 2º do artigo 54 da supracitada Lei; de julho de 1994 a dezembro de 1994, segundo dispõe o art. 38, § 1º da Medida Provisória nº 785, de 23.12.94; e a partir de janeiro de 1995, de acordo com o art. 84, § 5º da Medida Provisória nº 812, de 30.12.94.

O encargo relativo à TRD foi calculado somente até dezembro de 1991, não incidindo, pois, sobre o débito tributário em julgamento, que, conforme exposto acima, foi atualizado e teve os juros de mora calculados com fundamentos em legislação outra. Assim, as razões argüidas pela recorrente não têm como serem acolhidas.

Pleiteia a recorrente a exclusão do débito já incluído no Processo nº 10680.012046/92-41, Argúi que, apesar de o julgador singular haver acolhido as razões trazidas na impugnação, a exclusão da apontada duplicidade do crédito glosado tem que ser total, o que - segundo diz - a parte final da decisão enfocada não deixa claro.

O julgador de primeiro grau deu razão à impugnante, reconhecendo a duplicidade da exigência de 80.071,53 UFIR. A recorrente não contesta o valor da exclusão. Diz



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.002706/95-65
Acórdão : 203-02.619

apenas que o julgador não foi claro. Ora, entendo que a decisão foi suficientemente clara, quer quanto ao direito pleiteado quer quanto á quantificação da exclusão.

Em razão do acima exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de abril de 1996


CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI