



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 13 / 08 / 19 97
C	ht.
	Rubrica

**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Sessão** : 16 de abril de 1997  
**Acórdão** : 203-02.992  
**Recurso** : 99.141  
**Recorrente** : REFRIGERANTES MINAS GERAIS LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Belo Horizonte - MG

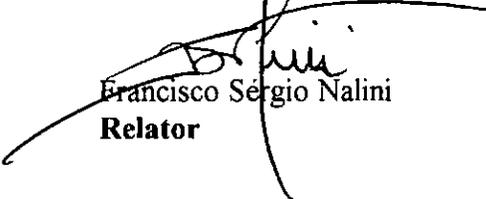
**ITR – CRÉDITO DO IMPOSTO** – É indevido, por falta de previsão legal, o crédito na aquisição de insumos que gozam da isenção prevista no inciso XXI do artigo 45 do RIPI/82. **Recurso negado.**

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.** Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 1997

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Francisco Sérgio Nalini  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros F. Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Renato Scalco Isquierdo, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Roberto Velloso (Suplente).

eaal/CF/GB



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

**Recurso** : 99.141  
**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 industrial em epígrafe, que importou em uma exigência de crédito tributário na ordem de 410.061,45 UFIR correspondentes a 188.140,24 UFIR de imposto, 33.780,27 UFIR de juros de mora (calculados até 27.04.95) e 188.140,24 de multa proporcional.

Referida Ação fiscal deveu-se pelos motivos a seguir arrolados:

- o estabelecimento industrial recolheu a menor o imposto sobre produtos industrializados - IPI, por ter se utilizado indevidamente de créditos do IPI incidentes sobre mercadorias adquiridas dos seguintes fornecedores:

- Refrescos Divinópolis Ltda.	CGC: 20.082.459/0001-99
- Rio de Janeiro Refrescos S/A	CGC: 33.194.275/0014-87
- Cia. Fluminense de Refrigerantes	CGC: 31.456.338/0001-86
- Sorocaba Refrescos S/A	CGC: 45.913.696/0001-85

As cópias das notas-fiscais e das folhas dos livros de registro de entradas estão anexas ao auto de infração (fls. 11 a 301).

Referido estabelecimento utilizou-se de um mesmo crédito do IPI por duas vezes no Livro de Registro de Entradas, número 36, fls. 166 a 180, relativo à Nota-Fiscal de nº 428.955, emitida por Refrigerantes Montes Claros em 14/06/93, com valor do IPI igual a Cr\$1.637.174,10.

Na primeira quinzena de outubro de 1993, no Livro Registro de Entrada, número 06, fls. 58, foi registrado crédito de IPI no valor de CR\$15.160.406,59, enquanto o valor transportado e lançado no Livro Registro de Apuração do IPI (número 06, fls. 98), para o mesmo período de apuração, acusa o registro de



**Processo : 10680.002708/95-91**  
**Acórdão : 203-02.992**

CR\$16.348.795,48, que resultou em uma diferença a maior de CR\$1.188.388,79.

Foi registrada por duas vezes a Nota-Fiscal nº 006526, emitida por Concentrados Amazonas Ltda., CGC nº 23.027.485/0001-02, em 06/05/92, relativo à aquisição de matéria-prima (fls. 38 do livro 35 em 07/05/92 e fls. 38 do livro 36, em 31/12/92), tendo sido, ainda, no segundo lançamento, efetivada a correção monetária do valor lançado em duplicidade, valor este igual a 107.033.124,86.

A discriminação dos valores glosados objeto do presente Auto de Infração, são os seguintes:

**“PERÍODO DE APURAÇÃO VALOR APURADO (MOEDA)**

2- 07/93	*Cr\$744.696.480,00
1 - 08/93	CRS 376.529,40
2 - 08/93	CRS 538.340,80
1 - 90/93	CRS 596.610,58
2 - 09/93	CRS 948.030,72
1 - 10/93	CRS 1.801.440,00
2 - 10/93	CRS 3.302.640,00
1 - 12/93	CRS 1.620.960,00
2 - 12/93	CRS 3.128.520,00
3 - 12/93	CRS 3.986.340,00
2 - 06/93	*Cr\$ 1.637.174,10
1 - 10/93	CRS 1.188.388,79
2 - 12/92	*Cr\$107.033.124,86

OBS: \* Valores em cruzeiros.”

O enquadramento legal apontado no A.I. foi o art. 107, II c/c arts. 83 e seus incisos, 112, inciso IV e 59, todos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82).

Inconformada, a autuada apresentou tempestivamente recurso voluntário, o qual se resume no seguinte:

Alega que os produtos entrados em seu estabelecimento industrial foram encomendados a estabelecimentos industriais congêneres e que, por este motivo, nestas operações estaria equiparada a industrial conforme o disposto no art. 9º, inciso V, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.



**Processo : 10680.002708/95-91**  
**Acórdão : 203-02.992**

Assim, entende que foram violados os princípios da legalidade e o da não-cumulatividade do imposto (Constituição Federal, art. 150, I e 153, II).

Afirma, ademais, que a exigência de base de cálculo definida em lei também está abolida na peça impugnada, dizendo mais que a fiscalização fez “mero exercício prodigioso de manipulação de números, desconhecendo as realidades da operação e errou, data venia, tributando por suposição” (os grifos são do original).

Discorre a seguir sobre a apuração e recolhimento do IPI pelos valores de tabela ou de pauta.

Alega que a fiscalização desrespeitou o regime tributário da Lei nº7.798, de 10/07/89, tendo em vista que os valores do IPI tabelados têm agrupamento e categorias diversas. Dessa diversidade não pode a fiscalização tirar uma unidade ou homogeneidade para apurar volumes e valores de produtos. Fez aqui mais uma vez, a autuação um novo exercício de confusão inaceitável.

De outra parte, contestou sobre a duplicidade de crédito do IPI glosado no valor de Cr\$107.033.124,86, referente à NF 006526, emitida por Concentrados do Amazonas Ltda. (pg. 01 do ‘Demonstrativo de Débitos Apurados’). Acrescentando que às fls. 06 de outro auto de infração consta os seguintes termos:

**“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”.**

Por último protesta contra a aplicação das taxas referenciais diárias (TRD) e da Taxa Referencial (TR) por entender que as mesmas não podem ser utilizadas como índices de correção monetária. Essa posição já foi firmemente adotada pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, conforme está decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade, processo ADI 493.

Por fim e por tudo o que expôs e provou nesta defesa, julga que os denominados “enquadramentos legais”, indicados no A.I. não tem aplicação. “A uma, porque são textos infraconstitucionais, incompatíveis com a Carta Política, que elegeu o princípio da não-cumulatividade do IPI como regra pétrea deste tributo. A duas, porque os equívocos apontados na autuação a tornam insubsistente. A três, porque não houve a duplicidade de crédito apontada na peça fiscal impugnada”.



**Processo : 10680.002708/95-91**  
**Acórdão : 203-02.992**

Entende, assim que o auto de infração deva ser considerado insubsistente e improcedente, cancelando-se, destarte, a exigência, com as consequências de direito nos demais processos tributários administrativos instaurados.”

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

### **"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

**\*A partir da edição da Lei nº 7.798/89, os produtos sujeitos ao regime de tributação nela previsto sofrem a incidência do IPI uma única vez. Portanto, o imposto lançado na competente Nota Fiscal não poderá ser aproveitado pelo adquirente, ainda que industrial ou equiparado a industrial, pelo simples fato de não haver nova saída tributada pelo referido imposto.**

**\*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 PROCEDENTE."**

Ainda inconformada, a empresa interpôs o Recurso de fls. 333/348 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) que não utilizou indevidamente o crédito do tributo, por ser estabelecimento equiparado a industrial e que é ilegal a autuação glosar o crédito na entrada do produto encomendado e manter o débito na saída desse produto, tendo a fiscalização abolido a regra da não-cumulatividade;



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

e) que a fiscalização se confundiu por tirar uma unidade ou homogeneidade para apurar volumes e valores de produtos;

f) a decisão recorrida acolheu que ocorreu duplicidade de crédito glosado, uma vez que a glosa já constou em outro auto de infração; e

g) 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.

Tece, ainda, comentários sobre a multa proporcional, juros de mora e enquadramentos legais.

Cumprindo o artigo 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro de 1995, a Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais apresentou as suas contra-razões ao recurso interposto, sugerindo a manutenção dos autos pelas razões que passo a ler (pgs. 351 a 354).

É o relatório.



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Não procede a argüição 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 à 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 (inciso II do § 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



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

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 § 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, § 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



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

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 desagregação 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."

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



**Processo** : 10680.002708/95-91  
**Acórdão** : 203-02.992

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 foi relator o Eminent Relator Celso Ângelo Lisboa Gallucci.

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 dezembro de 1992 e de junho de 1993 a dezembro de 1993, conforme consta no Auto de Infração de fls. 02/03. 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. 05/06. E os juros de mora foram calculados, conforme esclarece o mesmo Demonstrativo de fls. 07, até dezembro de 1993, 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.

Em razão do acima exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 1997

  
FRANCISCO SÉRGIO NALINI