



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08 / 11 / 1996
C	Rubrica

Processo : 10935.001402/92-16

Sessão : 24 de abril de 1996

Acórdão : 202-08.415

Recurso : 98.629

Recorrente : PARANÁ REFRIGERANTES S/A

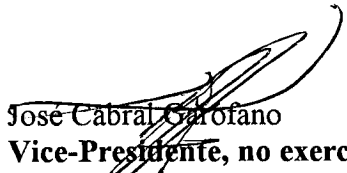
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

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 de isenção. **TRD - Inaplicabilidade de seus encargos**, a título de juros de mora, no período anterior a 01.08.91. **MULTA DO ART. 364 DO RIPI** - Cabível no caso de indevido aproveitamento de créditos, visto que importam falta de recolhimento do imposto. **Recurso provido em parte.**

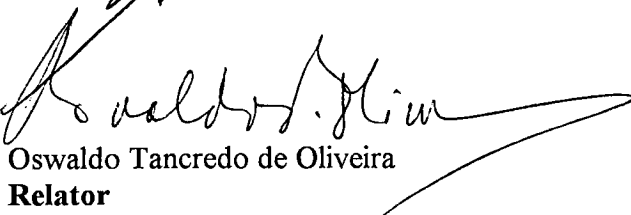
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PARANÁ REFRIGERANTES S/A.**

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 de 04/02 a 29/07/91.** Ausente o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 1996


José Cabral Garófano

Vice-Presidente, no exercício da Presidência


Oswaldo Tancredo de Oliveira

Relator

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

mdm/



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

Recurso : 98.629
Recorrente : PARANÁ REFRIGERANTES S/A

RELATÓRIO

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que instrui o presente feito, da análise dos livros e documentos fiscais apresentados pela fiscalizada, acima identificada, foi verificado que a mesma adquire a matéria-prima, "concentrado de coca-cola", de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus.

A referida matéria-prima à adquirida com isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados, com base no art. 45, XXI, do regulamento do referido imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82).

Com base no valor contábil da nota fiscal de aquisição, a contribuinte vem-se creditando do IPI, calculado a uma alíquota de 40%.

Por falta de amparo legal ao procedimento da contribuinte, foi procedida à glosa do referido crédito, refazendo a apuração do citado imposto, conforme Demonstrativo de Apuração do IPI constante de fls. em anexo.

Segue-se uma explicação do mencionado demonstrativo, por coluna.

O crédito tributário assim apurado tem a sua exigência formalizada no Auto de Infração de fls. 196, no qual se acham discriminados os valores que compõem o referido crédito (imposto, multa proporcional proposta e juros de mora), bem como a fundamentação legal da exigência.

Em impugnação tempestiva, a autuada contesta a exigência, em extenso arrazoado, que resumimos.

Depois de historiar os fatos, procedimento que vem adotando quanto às referidas aquisições, até o auto de infração de que estamos tratando, a impugnante diz que o concentrado que adquire está sujeito à incidência do IPI, sob a alíquota de 40%, mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI, do RIPI/82 (matriz legal, art. 9º do DL nº 288/67 os quais são transcritos.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

Já o produto final (refrigerante) da Impugnante, sujeita-se ao IPI e não goza de isenção.

Diz que, ao adquirir o concentrado, credita-se do IPI sobre o mesmo incidente e de cujo pagamento o fornecedor da Zona Franca de Manaus é dispensado, por força da isenção já mencionada.

Ao dar saída dos seus produtos, debita-se do IPI incidente na operação.

Alega mais que, com apoio no art. 153, IV, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, art. 49 do CTN e em copiosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sustenta a Impugnante o acerto do referido procedimento.

Discorrendo sobre a improcedência do auto de infração, diz que o antigo imposto de consumo, antecessor do atual IPI, era não-cumulativo, mas, por força de lei ordinária, para alguns produtos, depois extensivo a todos, em face do art. 25 da Lei nº 4.502/64.

A seguir, passa em revista à introdução do princípio da não-cumulatividade do imposto, a partir da EC nº 18, à Constituição de 1946, encampado pelo CTN, conforme textos que transcreve.

Da mesma sorte quanto ao ICM, este por força do DL nº 406, art. 3º, transcrito.

Assim, ambos os tributos se achavam sujeitos às mesmas regras, quanto à não-cumulatividade.

Depois de historiar as dúvidas que surgiram quanto à aplicação do princípio em causa, relativamente ao ICM, invoca a famosa "Emenda Passos Porto", que é a EC nº 23/83, pelo fato de dita Emenda declarar expressamente que não haveria direito ao crédito, relativamente a produtos adquiridos com isenção.

Entende, por isso, *contrario sensu*, que, quanto ao IPI, não haveria restrições ao referido direito, ainda que adquirido com isenção.

Volta a invocar o atual texto da CF (art. 153, IV, § 3º, I e II) e acrescenta que a jurisprudência do STF, sobre manutenção do crédito de imposto não-cumulativo, quando há isenção em uma das etapas do ciclo, justifica-se ante o CTN, conforme seu art. 175, I, que transcreve.

Nesse passo, invoca e transcreve sentença do Ministro Alfredo Buzaid, sobre a matéria, reconhecendo o direito em causa.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

Finaliza afirmando que, até a entrada em vigor da EC nº 23/83, o STF, em jurisprudência pacífica, sempre assegurou ao adquirente de mercadoria isenta o crédito do ICM sobre ela incidente.

Como a disciplina da não-cumulatividade do IPI na CF/88 não sofre qualquer restrição expressa no texto e é idêntica à do ICM, até à EC 23/83, aplica-se-lhe a mesma jurisprudência do STF.

Conclui, então, que tem direito ao crédito em questão.

Requer, por isso, o cancelamento do auto de infração.

Informação interlocutória, declara que o lançamento constante do auto de infração "está com a exigibilidade suspensa, no aguardo do julgamento de medida judicial".

Informação subsequente, declara que, tendo em vista o julgamento da medida judicial, conforme fls. 237 a 240, é proposto e determinado o prosseguimento do feito, com apreciação da impugnação.

Como tal apreciação não mais se acha prevista, segue-se a decisão recorrida.

Dita decisão, conforme expresso em sua ementa, declara que "por falta de previsão legal, é vedado ao estabelecimento industrial adquirente de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus, beneficiados com isenção do imposto, creditar-se do valor referente ao IPI que deixou de ser pago na aquisição."

Depois de historiar os fatos e de se referir aos argumentos apresentados na impugnação, por nós já relatados, em síntese, passa a decidir, mediante o arrazoado que sintetizamos.

Invoca o art. 81 do RIPI/82 e seguintes, que regem a sistemática dos créditos, têm como regra o aproveitamento do imposto pago nas aquisições. Inexiste, dentre as exceções previstas, embasamento ao procedimento da impugnante.

Invoca o dispositivo constitucional sobre o princípio da não-cumulatividade, bem como o art. 49 do CTN, destacando as expressões que reconhecem o direito em causa, do crédito "do imposto pago sobre as operações anteriores".

E diz que, nas operações de aquisição do concentrado da Zona Franca de Manaus, nenhum imposto foi pago na aquisição e, na venda do produto final, pela adquirente do insumo, o imposto foi destacado e cobrado integralmente do dito adquirente.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

Invoca e transcreve decisões deste Conselho sobre a matéria e conclui por indeferir a impugnação e manter a exigência, em todos os seus termos.

Recurso tempestivo a este Conselho, em extenso arrazado, que sintetizamos.

Novamente historiando os fatos, passa em revista à legislação que rege ou que tem relação com a matéria em discussão, reiterando, em grande parte, a argumentação que já desenvolvera na impugnação, por nós relatada.

Novas decisões judiciais são invocadas, com transcrição de sentença do MM. Juiz Hugo de Brito Machado, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região proferida em Mandado de Segurança, decisão que a recorrente comenta, afirmando que "qualquer interpretação que se dê, no sentido de não permitir o crédito seria fulminar de morte o instituto da isenção. E mais, seria violar o próprio texto constitucional de 1988, que determina a não-cumulatividade do imposto."

Acrescenta que, mesmo que outros inúmeros argumentos pudessem ser apresentados aos já articulados, outros de ordem doutrinária são invocados e transcritos, entre os quais, trecho do parecer de Mizabel Derzi e Sacha Calmon, "que demonstram a plena insubsistência do auto de infração."

Por tais motivos - agrega - é que decisões judiciais sobre o tema vêm se multiplicando em favor dos contribuintes, em face do direito líquido e certo ao crédito presumido do IPI.

Finalmente, diz que, mesmo que seja totalmente improcedente a pretensão fiscal, e apenas para argumentar, "na absurda hipótese de ser mantida a exigência fiscal, do seu cálculo deverão ser obrigatoriamente excluídos os valores relativos à TRD acaso incidente no período, porque ilegal a sua exigência."

De todo o exposto, pede a improcedência da pretensão fiscal.

É o relatório.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

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. II - 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 12/01/1967, 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.

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;



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

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 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!



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

Ocorre que o fulcro da questão é a aplicação da Lei Maior - a Constituição Federal.

Daí, não ser cansativo relembrar que a não-cumulatividade tem uma só fonte formal original, justamente a norma embutida no inciso 11 do parágrafo 32 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.

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 11 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.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

CONCLUSÃO

Qualquer orientação ou planejamento tributário que pretenda estender ou restringir limitações ao poder de tributar 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.



Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

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

Todo o arrazoadado 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001402/92-16
Acórdão : 202-08.415

No que diz respeito à aplicação da TRD, adoto o reiterado entendimento desta Câmara, no sentido de que a Lei nº 8.383/91, pelos seus arts. 80 a 87, ao autorizar a compensação ou a restituição dos valores pagos a títulos de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177/91 (art. 9º), considerou indevidos tais encargos, e, ainda, pelo fato da não-aplicação retroativa do disposto no art. 30 da Lei nº 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 à TRD, pela Medida Provisória nº 298/91 e Lei nº 8.218/91.

No que diz respeito à multa básica do inc. II do art. 364 do RIPI, a dedução indevida de crédito do imposto, como é o caso dos autos, implica na sua falta de recolhimento no valor correspondente, cabível pois a referida penalidade.

Por fim, quando à invocada medida judicial, o máximo que poderia ocorrer, quanto aos seus efeitos, seria a suspensão da exigibilidade do crédito (CTN, art. 151, IV). Ocorre, todavia, que inexistente tal medida, uma vez que a mesma foi denegada.

De todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da exigência a aplicação da TRD, no período indicado no presente voto.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 1996


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA