



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 24 / 03 / 1997
C	
	Rubrica

Processo : 10980.002794/93-31

Sessão : 25 de abril de 1996

Acórdão : 203-02.637

Recurso : 97.450

Recorrente : PARANÁ REFRIGERANTES S.A.

Recorrida : DRF em Curitiba - PR

IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO - Nos termos da Constituição Federal, 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 deixa de ocorrer quando tais insumos são desonerados do tributo, em face de isenção. **MULTA DO ART. 364** - Cabível no caso de indevido aproveitamento de créditos, por importar em falta de recolhimento do imposto. **Recurso negado.**

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

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

Sala das Sessões, em 25 de abril de 1996

Sérgio Afanasieff
Presidente e Relator

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

FCLB/mas-rs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.002794/93-31
Acórdão : 203-02.637

Recurso : 97.450
Recorrente : PARANÁ REFRIGERANTES S.A.

RELATÓRIO

Este processo já foi apreciado por esta Câmara em Sessão de 25 de abril de 1995, quando, por unanimidade de votos, foi o julgamento do recurso convertido em diligência ao órgão de origem, para que, nos termos do voto do relator, se informasse sobre o andamento do Mandado de Segurança Preventivo Coletivo, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, contra o Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro-RJ.

Em atendimento à demanda foram acostados aos autos os Documentos de fls. 147 a 152, que, em síntese, informam ter sido denegada a segurança e cassada a liminar do Mandado em causa.

É o relatório.



Processo : 10980.002794/93-31
Acórdão : 203-02.637

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO AFANASIEFF

Tendo em vista a identidade da matéria em foco, quero valer-me, por oportuno e preliminarmente, de voto proferido nos Acórdãos nºs 202-06.793 e 202-07.393, com decisão unânime na Segunda Câmara deste Colegiado, proferidos pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira:

“O mesmo produto, o mesmo grupo interessado e a mesma tese.

Então façamos mão, preliminarmente, pela sua absoluta propriedade do exame da questão, do pronunciamento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, Dr. Armando Zurita Leão, Conselheiro Suplente neste Terceira Câmara, em parecer exarado no processo nº 10280.007432/92-14:

‘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. 11 - 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 1º/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:



Processo : 10980.002794/93-31

Acórdão : 203-02.637

IV - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item V;

Parágrafo 3º - o imposto previsto no inciso IV;

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?’



Processo : 10980.002794/93-31
Acórdão : 203-02.637

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!

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

Dáí não ser cansativo lembrar que a não-cumulatividade tem uma só fonte formal original, justamente a norma embutida no inciso II do parágrafo 3º 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 II 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.



Processo : 10980.002794/93-31

Acórdão : 203-02.637

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.

Concluindo, 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 por descumprimento da norma. O IPI não foi cobrado na saída da Z.F. de Manaus.

Também nos valem 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 nas 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 de 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



Processo : 10980.002794/93-31
Acórdão : 203-02.637

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.

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 arrazoado 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.002794/93-31
Acórdão : 203-02.637

crédito do adquirente contra a Fazenda, e, o que é pior, sem qualquer proveito para o consumidor final.

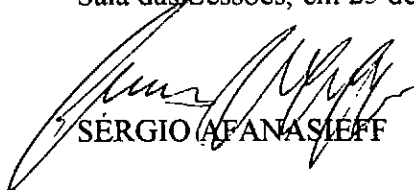
Não há, absolutamente, o que discutir. O que a Constituição autorizava antes e o que reitera agora é o direito a deduzir, do que for devido na saída, o montante do imposto cobrado na entrada. E se nenhum imposto foi cobrado, por se tratar de produto isento na aquisição, nada há que deduzir a título de crédito.

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, quanto 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, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 1996


SÉRGIO AFANASIEFF