



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

|                 |                       |
|-----------------|-----------------------|
| 2. <sup>o</sup> | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C               | De 08.11.1996         |
| C               | Rubrica               |

**Processo :** 11060.001222/95-96

**Sessão :** 12 de junho de 1996

**Acórdão :** 202-08.509

**Recurso :** 98.785

**Recorrente :** CVI REFRIGERANTES LTDA.

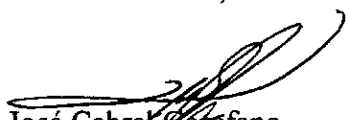
**Recorrida :** DRJ em Santa Maria - RS

**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 da isenção. **MULTA DE MORA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO.** Nos termos do artigo 364, inciso II, do RIPI/82, é exigível quando a fiscalização constata que o procedimento adotado pelo sujeito passivo --- aproveitamento de créditos indevidos --- reduziu o valor do imposto devido no período de apuração, no percentual de 100% calculado sobre o valor do tributo lançado. **ENCARGOS DA TRD.** Inaplicabilidade. A título de juros de mora no período anterior a 01.08.91. Princípio da irretroatividade da lei tributária. **Recurso provido em parte**

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

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 anterior a 01/08/91.** Esteve presente o patrono da Recorrente Dr. Renato Romeu Renck.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 1996

  
José Cabral Garofano

**Vice-Presidente**

**no exercício da presidência e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, Antonio Sinhiti Myasava e Elzio Giobatta Bernardinis (Suplente).  
fclb/



**Processo :** 11060.001222/95-96  
**Acórdão :** 202-08.509  
**Recurso :** 98.785  
**Recorrente :** CVI REFRIGERANTES LTDA.

## RELATÓRIO

Consoante descrito na denúncia fiscal (fls. 669/722) a ora recorrente é acusada de ter aproveitado, indevidamente, créditos de IPI referentes a insumos adquiridos com a isenção disposta no artigo 45, inciso XXI, do RIPI/82 --- concentrado para fabricação refrigerantes, procedente da Zona Franca de Manaus.

Após impugnado o feito fiscal (fls. 729/720), através da Decisão DRJ/STM nº: SM/03/035/96, de 08.01.96, foi mantida, integralmente a ação fiscal, sob os seguintes fundamentos:

*“O Auto de Infração ora impugnado, foi lavrado exclusivamente para salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional contra a decadência prevista no artigo 173 da Lei nº 5.172, de 25/10/66 (CTN) e em obediência ao art. 142, parágrafo único, da mesma Lei.*

*Como a matéria objeto do Auto de Infração a que se refere o presente processo é a mesma discutida no âmbito do poder judiciário, o destino deste processo deverá seguir a decisão adotada pelo Poder Judiciário, como a própria impugnante reconhece (fl. 749), implicando na desistência do recurso à via administrativa e ficando transferida a discussão da matéria para aquele poder, que aliás, já proferiu decisão, conforme cópia de fls. 774 e 775, onde consta ter sido cassada a liminar anteriormente concedida e, no mérito, julgada improcedente a impetração da autuada e denegada a segurança, passando a ser imediatamente exigível o imposto, correspondente aos créditos escriturados na escrita fiscal da impugnante e glosados através do presente processo.*

*Quanto à discordância pela constituição de ofício do crédito tributário, não tem razão a impugnante, visto que a intimação ao Delegado da Receita Federal de Santa Maria, no processo em trâmite junto à Justiça Federal, e a consulta formulada sobre a possibilidade de*



Processo : 11060.001222/95-96  
Acórdão : 202-08.509

*creditar-se do IPI referente aos insumos isentos, não produzem o mesmo efeito da declaração do imposto junto ao órgão arrecadador, pois ambos os procedimentos possuem objetivos próprios e distintos do de declarar o valor do IPI devido.*

*No caso presente, não houve a declaração ao órgão arrecadador do valor do imposto que deixava de ser recolhido a cada período de apuração, fato que obrigou a fiscalização a apurar o montante devido, em procedimento de verificação junto à escrita fiscal da contribuinte e, em consequência, lançar de ofício o imposto não recolhido, com a aplicação da multa cabível.*

*Quando o IPI é lançado nas notas fiscais de saídas, mas não é recolhimento nos prazos fixados na legislação, nem declarados ao órgão arrecadador, prevê o artigo 364 do RIPI/82, em seu inciso II, a aplicação da multa básica de 100% do valor do imposto que deixou de ser recolhido, depois de 90 (noventa) dias do término do prazo. Desta forma, agiu corretamente a fiscalização na aplicação da penalidade.*

*Sobre a inconformidade da cobrança da Taxa Referencial (TR) invocada nos itens 56 a 61 de sua impugnação (fls. 746/749), verifica-se que sua aplicabilidade a tributos está expressa no art. 9º da Lei nº 8.177 de 01/03/91, com a redação que lhe foi dada pelo art. 30 da Lei nº 8.218, de 29/08/91 bem como no art. 3º, in. I da citada Lei nº 8.218, de maneira clara, sendo incontestável, sob o aspecto de previsão legal.*

*Sendo sua cobrança legal, está a impugnante legal, está a impugnante pondo em discussão se a lei que a instituiu é constitucional, ou se é legítima, pois sobre a clareza do que nela está previsto não foi manifestada dúvida. Sobre estes aspectos, o da constitucionalidade, ou da legitimidade, a Secretaria da Receita Federal está impedida de se manifestar, uma vez que descabe ao aplicador da legislação tributária discutir o mérito ou a legitimidade de atos legais, cumprindo-lhe apenas zelar pela sua correta aplicação, por tratar-se de ato que transcende aos limites de sua competência, esta, atribuída ao Poder judiciário, conforme estabelece a Constituição Federal em seus artigos 97 a 102.*

*Não assiste razão à impugnante, quando opõe-se à cobrança da Taxa Referencial Diária (TRD), como está proposta no Auto de*



**Processo :** 11060.001222/95-96  
**Acórdão :** 202-08.509

*Infração de fls. 714/720 e seu anexo de fls. 705/713. A aplicação ocorreu dentro dos parâmetros fixados em lei.*

*Sobre o pedido de perícia nas notas fiscais emitidas a partir de fevereiro/94, para verificação da base legal da isenção dos insumos que geraram os créditos aproveitados, cabe esclarecer que a perícia é um meio de prova utilizado quando impossível a obtenção de outras provas necessárias ao deslinde da questão.*

*Não é o caso dos autos, pois foram juntadas cópias de todas as notas fiscais referentes aos créditos glosados neste processo, e que se encontram às fls. 09 a 163, onde se verifica que em nenhuma delas está citado o inciso XXVI do art. 45 do RIPI/82 como base de isenção, como afirma a impugnante, tornando-se totalmente desnecessária qualquer outra verificação.*

*Além disso, o pedido de perícia deve ser formulado em obediência ao disposto no inciso IV, do art. 16, do Dec. nº 70.235, de 06/03/71, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/93, onde a impugnante deve, além de expor os motivos que a justifiquem, formular os quesitos referentes aos exames desejados, assim como indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, o que não foi atendido pela impugnante.*

*Assim sendo, a perícia requerida se afigura como medida de caráter meramente protelatório, pois como evidencia a prova dos autos, não foram glosados os créditos que diz ter escriturado, referente aos insumos adquiridos com a isenção do inciso XXVI do art. 45 do RIPI/82.*

*Pelas razões acima expostas, fica o pedido de perícia indeferido neste ato."*

Em suas razões de recurso (fls.788/808), quanto aos créditos glosados pela fiscalização, repisa os argumentos já oferecidos na petição impugnativa, assim como volta a se insurgir quanto à inaplicabilidade da TRD como juros de mora e a multa de ofício lançada com base no artigo 364, inciso II, do RIPI/82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11060.001222/95-96**  
**Acórdão : 202-08.509**

As contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional (fls.811/825) são no sentido de que a ação fiscal é totalmente procedente, vez que os créditos de IPI glosados já foram apreciados pelo Poder Judiciário, oportunidade em que foi dada razão ao Fisco. Nesta mesma linha, sustenta a manutenção da TRD, após a edição da Lei n. 8.177/91 e a cobrança da multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82.

É o relatório.



**Processo : 11060.001222/95-96**

**Acórdão : 202-08.509**

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

A recorrente é mais uma empresa que produz e engarrafa refrigerante da marca COCA-COLA, como tantas outras que já apelaram para este Conselho de Contribuintes, discutindo matéria idêntica.

Apenas reporto-me às minhas razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão n. 202-08.468, de 22.05.96:

“A matéria sob discussão não é **vexata questio** nas três Câmaras deste Conselho de Contribuintes, porquanto inúmeros apelos já foram julgados e a jurisprudência atual e dominante é no sentido de que não assiste razão ao contribuinte que se credita indevidamente do IPI, sobre aquisições de matérias-primas saídas com isenção do IPI da Zona Franca de Manaus.

O que bem retrata a posição deste Colegiado são as razões de decidir lançadas no voto condutor do Acórdão n. 202-07.393, de 06.12.94, da lavra do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, a quem peço vênia para transcrevê-las neste julgado:

“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.



**Processo :** 11060.001222/95-96  
**Acórdão :** 202-08.509

“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:

.....

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;”



**Processo : 11060.001222/95-96**  
**Acórdão : 202-08.509**

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.



**Processo : 11060.001222/95-96**  
**Acórdão : 202-08.509**

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.

Daí, 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).



**Processo :** 11060.001222/95-96  
**Acórdão :** 202-08.509

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.

### 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



**Processo : 11060.001222/95-96**  
**Acórdão : 202-08.509**

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.

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



**Processo :** 11060.001222/95-96  
**Acórdão :** 202-08.509

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.”

Tendo em vista que a Lei n. 8.383/91, pelos seus artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação e a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei n. 8.177/91, considerou indevidos



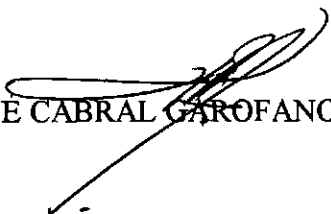
**Processo : 11060.001222/95-96**  
**Acórdão : 202-08.509**

tais encargos e, ainda, pelo fato da não-aplicação retroativa do disposto no artigo 30 da Lei n. 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 a TRD, pela Medida Provisória n. 298/91 e a Lei n. 8.218/91.”

Por fim, no que respeita à aplicação da multa de ofício lançada com base no artigo 364, inciso II, do RIPI/82, não merecem reparos os fundamentos da decisão recorrida, transcrita no relatório deste julgado, vez que o texto legal é de clareza meridiana quando impõe sua exigência na ocorrência de imposto não-lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo. Ao aproveitar os créditos do imposto, indevidamente, o sujeito passivo reduziu o valor do imposto devido nos períodos de apuração e isto se equipara ao tributo não-lançado, ensejando o lançamento de ofício, com exigência de 100% de penalidade pecuniária, calculada sobre o imposto apurado pela fiscalização.

São estas razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da exigência originária os encargos da TRD cobrados a título de juros de mora, no período anterior a 01.08.91.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 1996

  
JOSE CABRAL GAROFANO