



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLIADO NO D. O. U.
C	D. 07/07/1998
C	<i>Stolutius</i>
	Rubrica

Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

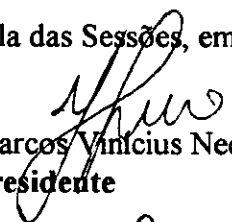
Sessão : 20 de novembro de 1997
Recurso : 99.863
Recorrente : COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES
Recorrida : DRJ em Belém - PA

IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO - O fato de os produtos serem procedentes da Zona Franca de Manaus e amparados pela isenção do IPI, não dá direito a crédito ao seu adquirente industrial que der saída a produto tributado.
RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO - Confirmada a inexatidão material apontada pela repartição de origem, outro acórdão deve ser proferido na boa e devida forma, reexaminando toda matéria objeto de recurso. **Recurso provido em parte para reduzir a multa de ofício.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em retificar o Acórdão nº 202-08.972 desta Câmara para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício a 75%, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Sinyri Myasava
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e José Cabral Garofano.

cgf/



Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

Recurso : 99.863

Recorrente : COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES

RELATÓRIO

COMPAR - COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES, com sede no km 7 da Rodovia Augusto Montenegro em Belém - PA, inscrita no CGC sob o nº 04.928.297/0001-00, inconformada com a decisão de primeira instância, recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes, pelas seguintes razões de fato e de direito:

1) a não-cumulatividade do imposto sobre produção e circulação de bens pressupõe a incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, o que é feito através do sistema de créditos sobre entradas e débitos sobre saídas; havendo isenção em qualquer operação, ou seja, havendo incidência do imposto, mas sendo dispensado o seu pagamento por isenção, o adquirente do bem isento tem direito ao crédito do valor do tributo dispensado, para compensação na operação subsequente, sob pena de se nulificar a isenção e tornar-se o tributo cumulativo;

2) uma vez adotada a não-cumulatividade absoluta para o IPI e ICM no plano constitucional, foi necessário emendar-se a expressão “à não-cumulatividade do ICM”;

3) mas, não há na CF/88, nem jamais houve nas Constituições anteriores, qualquer ressalva ou exceção à não-cumulatividade do IPI, que se mantém plena, absoluta, e não pode ser limitada senão por norma constitucional expressa;

4) em relação ao direito ao crédito do IPI isento, faz breve comparativo com a não-cumulatividade do ICM, e afirma que, como se pode verificar da jurisprudência do STF citada, o ato de o ICM integrar o preço da mercadoria vendida não era relevante para a outorga do crédito do tributo na operação isenta; o que autoriza o crédito do ICM na operação isenta é, tão-somente, o fato de que a isenção equipara-se a pagamento, o que pressupõe a cobrança do tributo;

5) a referência à jurisprudência visa a demonstrar o alcance do princípio da não-cumulatividade sem qualquer restrição, como era previsto para o ICM até a Emenda Constitucional nº 23/83;



Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

6) com efeito, a jurisprudência do STF sobre manutenção do crédito do imposto não-cumulativo quando há isenção em uma das etapas do ciclo econômico de produção ou circulação de bens justifica-se ante o CTN, cujo art. 175, inciso I, expressamente declara que a isenção excluiu o crédito tributário;

7) porque exclui o crédito tributário, a isenção pressupõe necessariamente a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento do tributo (CTN, arts. 113 e 114);

8) faz citações do RE nº 98.813-RJ, relator o Ministro Alfredo Buzaid, do RE nº 114.126-3, relator Ministro Ilmar Galvão, e do MS nº 127.537-RJ, relator Ministro Geraldo Sobral;

9) afirma que, se a operação isenta do IPI não importa na outorga do crédito, o montante do imposto isentado, essa operação transformar-se-ia em mero diferimento do pagamento do tributo;

10) ora, diferimento do pagamento do imposto não se confunde com isenção, e esta não se reduz àquele;

11) na ordem constitucional revogada, o parágrafo 3º do art. 21 tinha redação semelhante à do parágrafo 3º do art. 153 da atual Constituição da República. Em ambos os textos aparece a expressão “montante cobrado nas anteriores” operações;

12) destarte, a expressão “montante cobrado nas anteriores” operações, inserta no inciso II do parágrafo 3º do art. 153 da CF/88, deve ser interpretada como sendo o montante devido, que poderá ser exigível ou não, conforme a situação do contribuinte: isento ou não isento;

13) traz comentário sobre a matéria, realizado pelo eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, e arremata trazendo decisão em Mandado de Segurança sobre a matéria, ou seja, do direito ao crédito do IPI, de produtos procedente da Zona Franca de Manaus;

14) Sentença nº 042/94-2, proferida na Ação de Mandado de Segurança - Processo nº 91.1200953-9, tendo como impetrantes Refrescos Planalto Ltda. e Outra, e impetrado o Delegado da Receita Federal, Seção Judiciária do Rio Grande do Sul; e Ação de Mandado de Segurança - Processo nº 93.70001786-7 (RV 4334), tendo como impetrante Vonpar Refrescos S/A, e impetrado o Delegado da Receita Federal em Joaçaba, seção Judiciária de Santa Catarina;

15) e, por derradeiro, fala da ilegalidade da exigência de juros de mora à base da variação da Taxa Referencial Diária (TRD), afirmando que o crédito tributário lançado contra a recorrente foi acrescido de juros de mora à base da variação da TRD;



Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

16) o CTN impõe ao contribuinte que não pagar o crédito tributário no vencimento o ônus imediato, automático, do pagamento de juros de mora, não importando a razão de seu inadimplemento (art. 161, *caput*);

17) por outro lado, o CTN estabelece que os juros de mora são calculados à razão de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º);

18) os juros de mora implicam no acréscimo do valor da dívida proporcional ao atraso do devedor em quitá-la. A sua cobrança tem por finalidade ressarcir o credor da indisponibilidade dos recursos correspondentes;

19) o Código Civil Brasileiro estabelece, em seu art. 1.062, que a taxa de juros moratórios, quando não convencionada, será de 6% ao ano, ou seja, 0,5% ao mês. A chamada "lei de usura" (Decreto nº 22.626, de 07/04/33) estabelece que as partes poderão convenionar juros superiores, respeitado o limite máximo de 1% do mês;

20) nessa conformidade, o crédito tributário lançado no auto, se mantido, parcial ou totalmente, não pode ser acrescido de juros de mora à base de variação da TRD, sob pena de infringência ao art. 161 do CTN;

21) ainda que assim não fosse, a previsão legal quanto ao cálculo de juros de mora com base na variação da TRD surgiu, inicialmente, com a edição da Medida Provisória nº 297/91, publicada em 29/06/91;

22) essa Medida Provisória nº 297/91 não foi convertida em lei, nem foi reeditada no prazo de 30 dias contado da data de sua publicação, perdendo eficácia desde 29/06/91, ou seja, não existiu, não produziu qualquer efeito, nem validou qualquer ato praticado com base nela (art. 62, § único, da CF/88);

23) a Medida Provisória nº 298/91, publicada em 30/07/91, contém previsão legal (art. 13, inciso I) idêntica à Medida Provisória nº 297/91, tendo sido convertida na Lei nº 8.218, de 29/08/91 (art. 3º, inciso I - DOU de 30/08/91); e

24) logo, ainda que os juros de mora pudessem ser calculados com base na variação da TRD, somente poderia sê-lo a partir de 30/07/91 (data da publicação da Medida Provisória nº 298/91), e não a partir do mês de fevereiro de 1991 (como consta do demonstrativo de cálculo do auto), porque a lei não produz efeitos retroativos, mas prospectivos.

A decisão de primeira instância nega a pretensão da recorrente ao crédito do IPI dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus, de que trata o art. 45, inciso XXI, do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

RIFI/82, por não ter sofrido incidência na operação anterior, e que as decisões judiciais somente geram direito entre as partes, não sendo o caso.

Faz comentário sobre o art. 21, § 3º, da CF anterior, para relacionar o vocábulo "montante cobrado nas anteriores", remetendo posteriormente ao art. 49 do CTN, art. 25 da Lei nº 4.502/64, e art. 81, *caput*, do RIFI/82, e à manutenção do mesmo princípio na CF/88, em seu art. 153, § 3º, inciso II.

Por fim, faz citação dos Acórdões nºs 202-03.228, de 28/03/90 e 202-06.793, de 18/05/94.

É o relatório.

5 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO SINHITI MYASAVA

O recurso apresentado em 02 de setembro de 1996, na DRF em Belém - PA, é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

O questionamento se refere ao direito ao crédito presumido de produto procedente, com isenção, da Zona Franca de Manaus, e a correção monetária sobre valores creditados extemporaneamente ou o saldo credor que passa para o período ou períodos seguintes.

Trata-se do antigo imposto de consumo, que a Emenda nº 18/65, à Constituição de 1964, veio chamar de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tendo sido mantido na atual Carta Magna, em seu art. 153:

“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV- produtos industrializados;

.....

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

.....

II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

.....”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional consagra:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

.....

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

6 *A*



Processo : 10280.003235/95-14

Acórdão : 202-09.643

.....
Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.
.....

Art. 49. 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.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O nosso saudoso mestre tributarista Aliomar Baleeiro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, pag. 191/192, comenta, com bastante propriedade, a inteligência da lei quanto ao princípio da não-cumulatividade do imposto, o alcance da incidência nas operações anteriores e a sistemática adotado pela nossa legislação, arrematando, ao final:

“O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI, se deduza o valor do output, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto equívale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou “valor acrescido” pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.

A não-cumulatividade é regra constitucional em relação ao IPI (diferentemente do ICM, condicionado pela lei) e, assim, não pode ser limitada pelo legislador ordinário e muito menos pelo regulamento. Faz com que o IPI só incida sobre o acréscimo de valor ou preço introduzido pela nova operação, abatido o imposto pago por todos os componentes, sejam matérias-primas, sejam produtos intermediários consumidos na produção.”

Outro mestre tributarista, José Carlos de Souza Neves, em sua obra Comentários ao Código Tributário Nacional, IBET/Resenha Tributária, pag. 238, com bastante propriedade nos ensina:

7



Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

“Com relação aos impostos não cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema “basis on basis” base sobre base, o sistema “tax on tax” imposto sobre imposto, e o sistema de apuração periódica

ou que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciação + despesas etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema “base sobre base” e o “imposto sobre imposto” não se equivalem, porque no sistema “imposto sobre imposto”, qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final do Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para o consumidor final, em decorrência do chamado “efeito da recuperação”.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema “base sobre base” isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final.”

O nosso legislador optou pela adoção do sistema de apuração periódica ou de valor agregado, também conhecido por valor acrescido e, nestas condições, o contribuinte apura na sua escrita fiscal, debitando pela saída e creditando pela entrada, e o saldo recolhido aos cofres público se devedor e transferido para o período ou períodos subseqüentes, se credor.

O Regulamento do Impostos sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Decreto nº 873781, de 23/12/82, em seu art. 81, tendo por base o art. 49 da Lei nº 5.172/66, veio consagrar o sistema de apuração periódico, ao determinar:

“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.”

Nestas condições, à luz da legislação, somente fará jus ao crédito do imposto, se nas operações anteriores houver sido onerado pelo lançamento positivo, isto é, não tenha sido amparado por qualquer benefício fiscal com alíquota reduzida a zero ou pela isenção e/ou suspensão.



Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

Como pode ser verificado pela inteligência da lei, a primeira e principal condição do direito ao crédito pelo adquirente-produtor, que na operação realizada pelo vendedor-produtor tenha havido a incidência pela alíquota positiva, isto é, tenha havido pagamento do IPI, tanto na aquisição da matéria-prima quanto pela saída do produto de sua fabricação.

Entretanto, para que o produto esteja no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI estabeleceu o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4502/64, e parágrafo único do art. 46 da Lei nº 5.172/66:

“Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

.....
Art. 45. São ainda isentos de imposto:

.....
XXI - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou à comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excetuados os obtidos pelo processo de acondicionamento ou reacondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente,.....da Tabela.”

Nestas condições, é de se concluir que, para fazer jus ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, quando se tratar de produtos beneficiados pela isenção, alíquota reduzida a zero ou outra modalidade de favor fiscal, e que, nas operações anteriores, tenha havido pagamento do imposto, isto é, existência de tributo agregado ao produto não autorizado a compensar por outros produtos tributados ou o uso de outros mecanismos em que o imposto continua agregado ao valor de venda.

Dizer que o ICMS e o IPI têm idêntico princípio da não-cumulatividade está muito longo desse entendimento, uma vez que o fato gerador daquele incide sobre quaisquer mercadorias comercial ou industrial, isto é, tanto produtos primários quanto industrializados, o que não ocorre com este, uma vez que o fato gerador é apenas produtos industrializados, portanto, até esta fase está fora do campo de incidência.



Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

A autoridade fiscalizadora tece considerações sobre o entendimento de que a recorrente não suportou o ônus do tributo, portanto, autorizar crédito nesta condições é beneficiar duplamente, primeiro por não ter pago o tributo e segundo pelo crédito presumido.

Examinando o relatório apresentado pelo industrial-vendedor, esclarecendo o processo produtivo dos extratos de refrigerantes, conclui-se que, por se tratar de produto primário regional adquirido diretamente do produtor, nesta fase, ainda não sofre a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, isto é, não suportou o encargo do tributo.

Portanto, o adquirente de sua produção não fará jus ao crédito presumido, por que, até este momento, não houve pagamento de tributo que possa transferir ao adquirente, em obediência ao princípio da não-cumulatividade. Desta forma, realmente, ainda não há agregação do IPI, razão da impossibilidade de o adquirente beneficiar-se, presumindo crédito de imposto, que duplamente se beneficia, primeiro por não ter tido nenhum pagamento outro, pelo crédito supostamente incidente na operação. Entretanto, observe-se que, em todas estas operações houveram a incidência e o pagamento do ICMS, diferentemente do IPI, somente incidirá por alíquota positiva, a partir da produção do refrigerante, pelo adquirente-produtor.

Já é pacífico, neste Segundo Conselho de Contribuinte, como o Acórdão nº 202-06.793 do Recurso nº 96.977, o entendimento neste mesmo sentido, assim ementado:

“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 sobre os insumo adquiridos, o que não ocorre quando tais insumo são desonerados do tributo, em face da isenção. TRD - Excluída sua aplicação no período de 04.02 a 30.07.91. Majoração da pena, em se tratando de créditos escriturados, não há como caracterizar a simulação. Recurso provido em parte.”

Quanto à correção monetária do crédito extemporâneo, já é mansa e pacífica a jurisprudência no sentido de não autorizar tal benefício.

A legislação tributária não contemplou a possibilidade da atualização monetária dos créditos extemporâneos ou créditos que passam de um período para o próximo ou próximos períodos.

A legislação pátria, neste particular, optou pelo encontro das contas de débito e crédito e que se faça pelo seu valor originário, isto é, pelo seu valor nominal, portanto, somente nos casos autorizados é possível a atualização desses valores.



Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

A jurisprudência dominante neste Conselho é pela impossibilidade da atualização monetária de créditos presumidos de IPI, isto é, os créditos incentivados em que a legislação autoriza o seu aproveitamento como se devidos fossem, na esfera de entendimento dos Acórdãos n^{os} 201-65.999/90, 201-66.203/90, 201-66.228/90, 202-05.863/93, 203-01.663/95 e 203-00.776/94, assim ementados:

“IPI - CORREÇÃO MONETÁRIA - CRÉDITO EXTEMPORÂNEO - Ainda que procedentes os créditos, inadmissibilidade da correção monetária se efetivado a destempo. Inexiste no caso da hipótese dentre as elencadas no art. 114 do RIPI/92. Recurso negado.”

Como se vê, são torrenciais os julgados deste Conselho de Contribuintes desautorizando a atualização monetária dos créditos presumidos ou fictos e dos saldos credores que passam de um período a outro, mesmo porque a legislação optou pelo aproveitamento em valores originários, quando autorizado por disposição legal, sendo sempre pelo seu valor nominal.

No presente caso, não há exigência legal ao aproveitamento do crédito presumido, mesmo porque, não houve, ainda, incidência do IPI em qualquer matéria aplicada na industrialização do referido produto.

Por outro lado, em que pese a reclamação em relação à utilização da TRD como juros de mora, o entendimento desta Corte é justamente o que esposou a recorrente, pela ilegalidade da cobrança da TRD como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991, como decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão n^o CSRF/01.1.773:

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TR COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4^o do artigo 1^o da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir o mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n^o 8.218. Recurso provido.”

Entretanto, a exigência inicial de janeiro de 1992 é posterior a este período, por esta razão, nenhum benefício lhe será favorável, tendo vista que, a partir de agosto de 1991, como bem caracterizou a recorrente, a cobrança tornou-se legal com a conversão da Medida Provisória n^o 298/91 na Lei n^o 8.218/91.

Por outro lado, as penalidades de ofício devem ser ajustadas ao disposto no art. 45 da Lei n^o 9.430/96:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10280.003235/95-14
Acórdão : 202-09.643

“Art. 45 - O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1.964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 80 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multa de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada;

.....”

Por todas estas razões, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao disposto no art. 45 da Lei nº 9.430/96.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997


ANTONIO SINHATI MYASAVA