



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

52

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 14 / 06 / 2000
C	ST
	rubrica

Processo : 13883.000297/96-55
Acórdão : 202-11.911

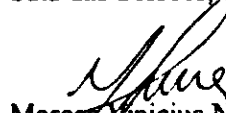
Sessão : 15 de março de 2000
Recurso : 108.755
Recorrente : COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI - ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS - Ainda que procedentes os créditos, inexistiu disposição legal autorizando a atualização monetária de créditos meramente escriturais. **ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS - DIREITO AOS CRÉDITOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE** - Cabíveis os créditos, calculados com base nas alíquotas vigentes nas datas das ocorrências dos respectivos fatos geradores, relativos aos insumos oriundos na Zona Franca de Manaus, adquiridos com isenção do IPI. Precedente do STF. **Recurso a que se dá provimento, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que dava provimento integral. Fez sustentação oral, pela recorrente, o seu patrono Dr. Lincoln de Souza Chaves.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

Recurso : 108.755

Recorrente : COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI atinente a períodos de apuração compreendidos entre a primeira quinzena de janeiro/92 e o terceiro decêndio de novembro/96, no entanto, reduziu a multa de ofício lançada com base no artigo 364, inciso II, do RIPI/82, de 100% para 75%, pela superveniência do artigo 45 da Lei nº 9.430/96.

Segundo a Denúncia Fiscal, o Lançamento de fls. 01/05 e respectivos Demonstrativos de fls. 28/77 é decorrente de:

- a) glosa de valores creditados a título de correção monetária dos saldos credores e de pagamentos efetuados a maior; e
- b) glosa de valores registrados como créditos do IPI correspondentes a produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, adquiridos com a isenção prevista no art. 45, inciso XXI, do RIPI/82.

Particularmente quanto ao segundo item da denúncia, o Autuante ressalta que a matéria foi objeto de Mandado de Segurança impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola, cuja sentença, prolatada pelo Juízo Federal da 22ª Vara no Rio de Janeiro, cassou a liminar anteriormente concedida à Associação dos Fabricantes de Coca-Cola e julgou improcedente a pretensão da Interessada.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório, com as razões assim sintetizadas no relatório da Decisão Recorrida de fls. 206/227:

“- quanto ao item 1 do Auto de Infração menciona, para justificar o valor creditado a título de pagamento feito a maior, o artigo 153, § 3º, item II da Constituição Federal e o artigo 96, inciso IV do RIPI/82 e, para embasar o procedimento de correção monetária dos saldos credores, cita o artigo 66 da Lei 8.383/91 combinado com o artigo 39 da Lei 9.250/95;

- conclui que agiu corretamente ao proceder o creditamento do valor a título de pagamento efetuado a maior e a correção monetária dos



Processo : 13883.000297/96-55
Acórdão : 202-11.911

saldos credores, visto que a compensação foi realizada com imposto da mesma espécie;

- com relação à utilização de créditos dos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (item 2 do Auto de Infração), alega que o fiscal autuante não observou que a partir do início de 1994 passou a ser indicado nas notas fiscais o item XXVI do artigo 45 do RIPI;

- para as aquisições do concentrado – matéria-prima para os refrigerantes de sua fabricação – efetuadas anteriormente a 1994, assevera que o seu procedimento decorre das disposições insertas no artigo 153, inciso IV, parágrafo 3º da CF/88, no artigo 49 do CTN e em jurisprudência, dita copiosa, do STF;

- sustenta que, face ao princípio constitucional da não-cumulatividade, tem direito ao crédito do IPI mesmo que este não tenha sido lançado na Nota Fiscal pelo fornecedor, pois, em caso contrário, ocorreria apenas diferimento do imposto e não isenção;

- para as aquisições a partir de janeiro de 1994, refuta o procedimento fiscal arguindo que o concentrado (matéria-prima da impugnante), por ser fornecido por indústria estabelecida na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pela SUFRAMA, goza da isenção prevista no artigo 45, inciso XXI do RIPI/82;

- informa que a fornecedora do concentrado (RECOFARMA) submeteu à SUFRAMA a atualização de seu projeto industrial e dela obteve aprovação através da Resolução nº 387/93;

- argúi, ainda, que a RECOFARMA possui declaração da SUFRAMA reconhecendo que a Resolução 387/93 concedeu à empresa, entre outros, o benefício previsto no Decreto-Lei 1.435/76 – matriz legal do artigo 45, inciso XXVI do RIPI/82, ao qual as notas fiscais passaram a fazer referência;

- em seguida, faz breve histórico acerca da introdução do princípio da não-cumulatividade na Constituição de 18.09.46 pela Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 01.12.65, tanto para o IPI como para o ICM;

- reporta-se ao artigo 49 do CTN que disciplinou a não-cumulatividade do IPI e ao Decreto-Lei 406/68, alterado pelo Decreto-Lei 834/69, que dispôs sobre o ICM;

- conclui que o princípio geral da não-cumulatividade do IPI e do ICM foi previsto e regulado de forma substancialmente idêntica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

- afirma que as normas constitucionais editadas até 1983 mantiveram intactas e sem quaisquer ressalvas os contornos do princípio da não-cumulatividade do IPI e do ICM;

- cita acórdãos do STF identificando casos em que foi assegurado o direito ao crédito do ICM relativo às operações anteriores, mesmo que não destacado nas notas fiscais e até não tendo havido o pagamento do tributo, por força de isenção (itens 5.10, 5.11 e 5.12);

- comenta que a EC nº 23, de 01.12.83 (conhecida como 'Emenda Passos Porto') alterou de forma significativa a disciplina constitucional do princípio da não-cumulatividade, exclusivamente para o ICM; entretanto, assegura que o STF manteve o entendimento para o período anterior a 01.01.84, conforme Voto do Ministro Francisco Resek no RE 106.844-SP, que transcreve;

- informa que a CF/88, quanto ao ICM (ora ICMS), manteve as normas restritas ao princípio da não-cumulatividade introduzidas pela EC nº 23/83 (no art. 155, I, 'b' e § 2º, I; III, 'a' e 'b' e XII, 'f') e, relativamente ao IPI, repetiu as regras da EC nº 18/65, constante também na carta de 1967 e na EC nº 1/69 (no artigo 153, IV e § 3º, I e II);

- argúi que 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, em função do disposto em seu artigo 175, I, c/c artigos 113 e 114, e traz à colação Voto do Ministro Alfredo Buzaid no RE 98.813-RJ para corroborar tal entendimento;

- considera que 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 dispensado para compensação na operação subsequente, sob pena de nulificar a isenção e tornar-se o tributo cumulativo;

- ressalta 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, concluindo que, como a disciplina da não-cumulatividade do IPI na CF/88 não sofreu qualquer restrição expressa no texto constitucional e é idêntica à do ICM até a EC nº 23/83, aplica-se à impugnante a mesma jurisprudência do STF;



Processo : 13883.000297/96-55
Acórdão : 202-11.911

- reporta-se à juntada de parte de notas fiscais emitidas a partir de janeiro de 1994, das quais consta, como fundamento da isenção, o inciso XXVI do artigo 45 do RIPI/82;
- finalizando, ressalta que o fiscal atuante cometeu erro de fato ao afirmar que os créditos glosados correspondem à aquisição de produtos beneficiados com a isenção do art. 45, XXI do RIPI, quando, ao contrário, parte dos créditos se originam da situação prevista no artigo 45, XXVI c/c art. 82, XI, do RIPI/82;
- conclui que a impugnante pode creditar-se do IPI dispensado de pagamento nas operações de entrada, por força de isenção, compensando-o nas operações seguintes, e requer o cancelamento integral do auto de inflação.”

Os fundamentos da Decisão Recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Atualização Monetária do Saldo Credor – Inadmissível a atualização monetária de créditos do IPI, por falta de previsão legal.

Créditos de Insumos: O direito ao crédito do IPI, na aquisição de insumos, liga-se à uma operação em que o imposto foi pago e à operação subsequente em que há imposto a pagar. Os produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, amparados pela isenção de IPI, não dão direito a crédito ao seu adquirente industrial que der saída a produto tributado.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE”.

No Recurso Voluntário de fls. 235/267, interposto em 02.12.1997, a ora Recorrente, afóra se reportar aos termos da Impugnação de fls. 139/157 como parte integrante do apelo, aduz que bem agiu a Decisão Recorrida ao considerar todos os créditos glosados no item “pagamento efetuado a menor” como resultantes da correção monetária de saldos credores. Discorda, porém, da manutenção da glosa, dizendo-se impressionada com “a falta de compreensão da fenomenologia da inflação e da correção monetária, bem como dos princípios básicos de aplicação de regras jurídicas”.

Assevera que, a despeito da ausência de previsão legal específica, “o ordenamento jurídico confere ao aplicador da lei mecanismos de hermenêutica que vão além do casuismo tipológico da norma, como é o caso do recurso à analogia e à interpretação extensiva”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

Neste particular, oferece decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal que reconhecem a legitimidade da correção monetária de créditos do ICMS, além de citações da doutrina relativa ao cabimento da correção monetária em sede de repetição de indébito, independentemente de expressa previsão legal.

Quanto ao aproveitamento de créditos na entrada de produtos isentos, que entende inerente ao princípio da não-cumulatividade do IPI, traz aos autos decisões dos Tribunais Regionais Federais e da doutrina.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 189, de 11.08.97, então vigentes, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, no presente Recurso Voluntário é discutida a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI apurado em consequência da glosa de valores creditados a título de correção monetária dos saldos credores, bem como da glosa de créditos básicos referentes a fatos geradores ocorridos nos períodos compreendidos entre a primeira quinzena de janeiro/92 e o terceiro decêndio de novembro/96, decorrentes de aquisições de concentrado para fabricação de refrigerantes, oriundo da Zona Franca de Manaus, com a isenção do tributo prevista no artigo 45, inciso XXI, do RIPI/82, em desacordo com a sentença prolatada pelo Juízo Federal da 22ª Vara no Rio de Janeiro, que cassou a liminar anteriormente concedida à Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, e julgou improcedente a pretensão da interessada.

Quanto ao primeiro item da autuação – glosa de valores creditados a título de correção monetária dos saldos credores –, entendo que a Decisão Recorrida não merece reparos.

Com efeito. Tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional exigem que a matéria tributária tenha estrita vinculação à lei. Neste particular, ROQUE CARRAZZA¹, não obstante defenda, noutra passagem de sua obra, a legitimidade da correção monetária dos créditos do IPI, assevera que “o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regulamentos nascidos”.

Também entendo impertinente, *in casu*, o emprego da invocada analogia com o ICMS, para escorar o seu pleito nas decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, oferecidas pela ora Recorrente, relativas a este tributo, que tem fato gerador, base de cálculo, legislação de regência e sujeito ativo da obrigação tributária distintos daquele objeto do Recurso ora examinado. Descabida, igualmente, a analogia com a repetição de indébito por completa ausência de semelhança ou identidade com a sistemática de apuração do IPI.

Demais disso, o ilustre Ministro Moreira Alves, da Suprema Corte, na apreciação do Agravo de Instrumento nº 198889-1-SP, em 26 de maio de 1997, assim decidiu:

¹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros. 1999. 185.



Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

“Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade, que gera os ‘créditos’ que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos ‘créditos’, além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.

23.1 - Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração de ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.

24.) - **Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem direito de cobrar seus ‘créditos’ não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente.**

25.) - Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. **Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.**

26.) - O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos ‘créditos’. O correspondente dos ‘créditos’ contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária - o que configura mais uma razão a infirmar a invocação de ‘isonomia’ para justificar a atualização monetária dos chamados ‘créditos’. Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.

27.) - Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado ‘crédito’ do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.



Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

28.) - A técnica do creditamento escritural, em atendimento ao princípio da não cumulatividade, pode ser expressa através de uma equação matemática, de modo que, adotando-se uma alíquota constante, a soma das importâncias pagas pelos contribuintes, nas diversas fases do ciclo econômico, corresponda exatamente à aplicação desta alíquota sobre o valor da última operação. Portanto, por essa operação uma operação matemática pura, devem ficar estanques quaisquer fatores econômicos ou financeiros, justamente em observância ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e artigo 3º do Decreto-lei nº 406/68). (fls. 81/83).

29.) - Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia. isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS, não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. **A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigí-lo. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não cumulatividade.**” (Os grifos não são do original).

Portanto, restando esclarecida a distinção entre créditos definitivamente constituídos e créditos escriturais e na ausência de lei que autorize a atualização monetária destes, entendo inaceitável o procedimento adotado pela ora Recorrente.

No que respeita ao segundo item da exigência fiscal – glosa de créditos básicos decorrentes de aquisições de concentrado para fabricação de refrigerantes, oriundo da Zona Franca de Manaus, com a isenção do tributo prevista no artigo 45, inciso XXI, do RPI/82 –, preliminarmente, alinhando-me aos fundamentos da Decisão Recorrida para destacar a inexistência de sujeição da autoridade lançadora à decisão relativa ao Mandado de Segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola ou a eventual apelação promovida naquele processo, pois não há falar-se em coisa julgada contra quem não participou da relação processual.

No mérito, essa matéria já foi submetida à apreciação do Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 05 de março de 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que autorizava o crédito do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13883.000297/96-55

Acórdão : 202-11.911

O Pretório Excelso, por maioria de votos, vencido apenas o Ministro-Relator Ilmar Galvão e tendo o voto condutor do acórdão redigido pelo Ministro Nelson Jobim, em Sessão presidida pelo Ministro Moreira Alves, estando presentes, também, os Ministros Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio e Maurício Corrêa, não conheceu do recurso extraordinário, entendendo, em síntese, que o não aproveitamento do crédito relativo à isenção concedida em um momento da corrente quando da operação subsequente tributável, para os tributos subordinados ao princípio da não-cumulatividade, importa em mero diferimento do tributo e não em isenção.

Destarte, curvo-me à decisão da Corte Suprema, entendendo necessária a reforma da Decisão Recorrida nesse particular.

Todavia, faz-se mister ressaltar que o crédito lançado deve guardar conformidade com a alíquota vigente à época da ocorrência do fato gerador do imposto, com observância, inclusive, do período em que a alíquota do tributo foi reduzida a zero, na vigência do Decreto nº 1.702, publicado no Diário Oficial em 17.11.95, posteriormente revogado pelo Decreto nº 1.813, publicado em 09.02.96, que alterou para 27% a alíquota incidente sobre o mencionado produto.

No caso sob exame, ainda que na relação das Notas Fiscais de compra de concentrado lançadas com crédito do IPI, às fls. 09/25 – que indica a data de entrada do produto no estabelecimento adquirente, mas é omissa quanto à data da saída do estabelecimento fornecedor –, constem duas Notas Fiscais cujas entradas ocorreram nos dias 20 e 28 de novembro de 1995, deduzo que tais saídas se deram em data anterior a 17 de novembro, porquanto, na denúncia fiscal, o autuante aduz que a empresa apura o valor do IPI como se devido fosse, com base no disposto no artigo 82, XI, do RIPI/82, creditando tal valor em seus livros fiscais.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da exigência as parcelas correspondentes à glosa de créditos básicos relativos a aquisições de concentrado para fabricação de refrigerantes, oriundo da Zona Franca de Manaus, com a isenção do artigo 45, inciso XXI, do RIPI/82.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2000

TARASIO CAMPELO BORGES