



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	
	Rubrica

51

Processo : 10120.001536/96-28

Acórdão : 202-11.612

Sessão : 26 de outubro de 1999

Recurso : 111.321

Recorrente : REFRESCOS BANDEIRANTES IND. E COM. LTDA.

Recorrido : DRJ em Brasília – DF

IPI – CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÕES ISENTAS – As aquisições de matérias-primas e insumos isentos geram ao adquirente crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI como se tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: REFRESCOS BANDEIRANTES IND. E COM. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 26 de outubro de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues, Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López e Tarásio Campelo Borges.

Imp/cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28**Acórdão** : 202-11.612**Recurso** : 111.321**Recorrente** : REFRESCOS BANDEIRANTES IND. E COM. LTDA.**RELATÓRIO**

Trata-se de lançamento de ofício, instrumentalizado por Auto de Infração do Imposto sobre Produtos Industrializados, de 17/05/96, no qual foi constituído crédito tributário, com fundamento legal nos artigos 107, inciso II, c/c os arts. 82, inciso I; 112, inciso IV, 364, inciso II; e 59, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, uma vez que a Recorrente teria se apropriado indevidamente do crédito de IPI relativo a aquisições de matérias-primas isentas (concentrado de refrigerantes, no período de mai/91 a out/93).

Adoto e transcrevo o relatório da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 301/308), por suficientemente relatar os atos processuais e seus respectivos conteúdos:

“Contra a contribuinte em epígrafe lavrou-se Auto de infração, em 17 de maio de 1996, onde se apurou o seguinte crédito tributário:

	Valores em UFIR
1. Imposto	2.165.299,54
2. Juros de Mora (calculado até 16/05/96)	1.150.899,05
3. Multa Proporcional (passível de redução)	2.165.299,54
4. Total do Crédito Tributário	5.481.498,13

Os créditos acima descritos resultaram dos seguintes fatos:

- a) **DOS CRÉDITOS INDEVIDOS RELATIVOS ÀS MATÉRIAS-PRIMAS ADQUIRIDAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO DO IPI**

A contribuinte adquiriu concentrados de refrigerantes, classificados na subposição 2106.90 da TIPI/88 com a isenção do IPI, prevista no art. 45, inc. XXI do RIPI/82, de fornecedores estabelecidos na Zona Franca de Manaus. Esse dispositivo legal não permite aos adquirentes dos produtos beneficiados com esse incentivo fiscal creditarem-se do IPI como se devido fosse. Entretanto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

a autuada calculou o Imposto que deixou de ser lançado em virtude dessa isenção, e o **apropriou, indevidamente, à sua escrita fiscal, a título de crédito de IPI**, no período compreendido entre maio de 1991 e outubro de 1993.

Às Notas Fiscais e o valores creditados estão discriminados por período de apuração no demonstrativo de crédito indevido, parte integrante do presente auto. Os fatos acima estão demonstrados, por amostragem, através das Notas Fiscais 5397, de 20.12.91; 6311, de 09.04.92, emitidas pela empresa Concentrados do Amazonas Ltda., e 2419, de 14.06.93; 2427, de 14.06.93, emitidas pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., devidamente escrituradas nos Livros Registro de Entrada e Registro de Apuração do IPI (cópias anexas)”.

A apuração do imposto foi reconstituída por meio do Demonstrativo da Reconstituição do Saldo da Escrita Fiscal, onde foram observados os saldos credores da escrita fiscal do impugnante.

É parte integrante do presente Auto o Termo de Constatação Fiscal, às fls. 58 a 61, o qual relata os fatos e os procedimentos adotados pela Fiscalização.

b) DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigos: 107, inc. II, c/c os artigos 82, inc. I; 112, inc. IV; 364, inc. II; e 59, todos do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

O enquadramento legal da atualização monetária, bem como das penalidades aplicadas, constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente a contribuinte apresenta impugnação (fls. 102 a 123) nos seguintes termos, em síntese:

a) DA PRELIMINAR

1. DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

A impugnante inicia sua defesa transcrevendo a norma do art. 173 RIPI/82, que versa sobre as obrigações dos estabelecimentos adquirentes de produtos industrializados tributados ou isentos de verificarem a correção da documentação fiscal desses produtos. Cita, também, o § 3º desse artigo, que determina ao adquirente, para eximir-se de responsabilidade, comunicar ao remetente dos produtos as irregularidades encontradas nos documentos fiscais da operação.

Diz, ainda, que se o adquirente não cumprir a determinação dos dispositivos acima referidos estará sujeito às mesmas penas cominadas ao remetente, conforme prevê o art. 368 desse Regulamento.

Alega que: *“o Segundo Conselho de Contribuintes já fixou o entendimento de que, na hipótese de irregularidade da nota fiscal, relativa à capitulação legal da respectiva operação, o adquirente do produto só pode ser autuado se houver processo fiscal instaurado contra o remetente, com decisão administrativa final confirmatória da referida irregularidade.*

Isso porque o adquirente sujeita-se às mesmas penas cominadas ao remetente, o que pressupõe que as penas já tenham sido a este aplicadas (...).”

Em apoio dos seus argumentos, transcreve o Acórdão nº 202-06.918 da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, bem como as Ementas dos Acórdãos 202-06.528 e 202-07.176, ambos da referida Câmara, que tratam da multa prevista no art. 368 do RIPI/82 aplicável aos estabelecimentos que não cumpriram as normas do mencionado art. 173 e seu § 3º.

Daí, conclui a impugnante, estar demonstrada a ilegalidade do presente Auto de Infração *“porque lavrado contra o adquirente do produto isento sem o seu pressuposto necessário, qual seja, a prévia decisão administrativa final contrária ao remetente do produto, confirmando a irregularidade na nota fiscal”.*

2. DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

A autuada, com os argumentos resumidos a seguir, quer provar serem idôneas as Notas Fiscais, posto que as mesmas não contêm irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Desde de 1988, sob sua antiga denominação – Concentrado do Amazonas Ltda., a RECOFARMA, empresa emitente das Notas Fiscais, com o projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (resolução nº 457-CAS), produz na Zona Franca de Manaus, o concentrado utilizado na fabricação de refrigerantes e o remete aos seus franqueados no Brasil, dentre os quais a impugnante.

Esta adquire o concentrado, (matéria-prima dos refrigerantes que produz) da RECOFARMA que, por ter o seu projeto de implantação aprovado pela SUFRAMA, goza da isenção prevista no art. 45, inc. XXI do RIPI/82.

Em 23.09.93 a RECOFARMA submeteu à SUFRAMA atualização de seu projeto industrial para produzir o concentrado com partes das matérias-primas, principalmente, açúcar mascavo e álcool, adquiridas de produtores da Amazônia Ocidental e dela obteve aprovação, em 03.11.93, mediante a Resolução nº 387/93- CAS. Em decorrência da atualização, essa empresa passou a fruir do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-lei 1.435/75, reproduzido pelo art. 45, inc. XXVI do RIPI/82, e, por conseguinte, a impugnante, que é adquirente desse xarope (concentrado), passou a se creditar do IPI, como se devido fosse, com base no art. 82, inc. XI do mencionado Regulamento.

Segundo a impugnante, as Notas Fiscais, relativas às aquisições do concentrado, emitidas pela RECOFARMA, passaram a fazer, também, referência ao inc. XXVI do art. 45 do RIPI/82.

Diz a recorrente:

“Não obstante, a fiscalização argumenta que o fato de continuar constando das referidas Notas Fiscais a referência ao art. 45, XXI, do RIPI, tornaria as mesma inidôneas.

Já se viu que o projeto industrial da RECOFARMA é um só, qual seja, o de fabricar o concentrado para refrigerantes na Zona Franca de Manaus, com matéria-prima parte adquirida na Região da Amazônia Ocidental.

Ora, a referência, na nota fiscal, aos dispositivos legais (incisos XXI e XXVI do art. 45 do RIPI) e as Resoluções da SUFRAMA, que aprovaram a implantação do projeto industrial e sua atualização, tem como objetivo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

precisar a capitulação legal da respectiva operação, esclarecendo as autoridades.”.

Segundo afirma, esse esclarecimento não torna inidôneas as Notas Fiscais.

Além disso, diz a impugnante: *“a referência a ambos os incisos, XXI e XXVI, do art. 45 do RIPI, não causa qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional, porque sendo a hipótese do inciso XXVI mais específica do que a do inc. XXI do art. 45 do RIPI, ela é que capitularia a operação de venda do concentrado à IMPUGNANTE e apenas ela já seria suficiente para justificar o crédito do imposto isento.”.*

b) DO MERITO

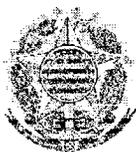
Diz a impugnante que produz e comercializa refrigerantes sujeitos à alíquota de 40% do IPI e que, para fabricar seus produtos, adquiriu o concentrado, também sujeito a 40% de IPI; porém, como este é industrializado na Zona Franca de Manaus goza da isenção prevista no art. 45, inc. XXI, do RIPI/82.

Cita o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI (art. 153, IV, § 3º, II da Constituição Federal de 1988).

Alega que, de acordo com o previsto no art. 49 do CTN e na legislação específica do IPI, na aquisição do concentrado creditava-se do Imposto incidente sobre a matéria-prima (concentrado), cujo pagamento o fornecedor da ZFM fora isentado; debitava-se do IPI incidente nas operações de saída dos produtos de sua fabricação e, periodicamente, confrontava os débitos com os créditos: no caso de saldo devedor, este era recolhido ao Tesouro; senão, o saldo credor era transferido para o período seguinte.

Apoiando-se no art. 153, IV, §º, II da CF/88, no art. 49 do CTN e, segundo afirma, em vasta jurisprudência do STF, a contribuinte sustenta que:

“a) face à não-cumulatividade do IPI, consagrada na CF/88 em termos absolutos e sem qualquer ressalva, tem direito líquido e certo ao crédito do IPI incidente sobre o concentrado adquirido da Zona Franca de Manaus, ainda que não lançado na nota fiscal pelo fornecedor porque há dispensa do pagamento do tributo por força de isenção expressa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

b) se não pudesse se creditar do IPI incidente sobre o concentrado que adquire, seria nulificada a isenção, pois o IPI antes dispensado tornar-se-ia devido após quando o concentrado, já agregado ao produto final (refrigerante), fosse comercializado; ter-se-ia, então, mera hipótese de diferimento do IPI, e não isenção;

c) porque fundado em norma constitucional, o direito ao crédito de IPI na aquisição de matéria-prima isenta, independe de lei autorizativa expressa e não lhe pode ser negado nem suprimido sequer por lei complementar ou ordinária, muito menos por ato do Poder Executivo, como Decreto, ou qualquer ato administrativo que expresse mera interpretação das autoridades fazendárias sobre a legislação em vigor.”.

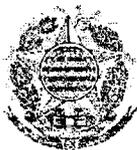
B.1. DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA IMPETRANTE AO CRÉDITO DO IPI INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA

A contribuinte faz um breve histórico da não-cumulatividade, do então imposto sobre consumo; cita a Emenda Constitucional nº 18/65 que entronizou na Constituição de 1946 o princípio da não-cumulatividade do ICM e do IPI; transcreve o art. 49 e seu parágrafo único do CTN que trata desse mesmo assunto; e não deixa de fora o art. 3º do Decreto-lei nº 406/68 que trata da não-cumulatividade do ICM.

Comentando os dispositivos supra mencionados, afirma que esse princípio comum ao IPI e ao ICM fora previsto e regulamentado de forma idêntica.

Informa que o STF, preservando o princípio da não-cumulatividade, *“firmou o direito do contribuinte ao crédito do ICM relativo às operações anteriores, mesmo que não destacada nas notas fiscais e até não tendo havido o pagamento do tributo, por força de isenção”*. Apoiando seus argumentos, cita vários Recursos Extraordinários acerca da não-cumulatividade do ICM frente à isenção do imposto.

Reconhece que a Emenda Constitucional nº 23/83 alterou de forma substancial o princípio da não-cumulatividade do ICM, vetando a utilização de créditos relativos às operações anteriores quando essas fossem isentas, e que tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

mudança na Constituição retirou o fundamento da jurisprudência citada. Entretanto, frisa que essa Emenda trata, apenas, do ICM, não abrangendo o IPI.

Diz, ainda, a impugnante:

“A jurisprudência do STF sobre manutenção do crédito de 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, I expressamente declara que a isenção exclui o crédito tributário.

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)”

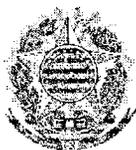
Conclui a impugnante:

“a) a não-cumulatividade de imposto sobre a 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 se nulificar a isenção e tornar-se o tributo cumulativo;

b) uma vez adotada a não-cumulatividade absoluta para o IPI e o ICM no plano constitucional, foi necessário emendar-se a Constituição (através da EC nº 23/83) para abrirem-se exceções expressas à não-cumulatividade do ICM;

c) 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.”

Segunda afirma a contribuinte, antes da EC n... 23/83, a jurisprudência do STF “assegurou ao adquirente de mercadorias isenta, o crédito do ICM sobre ele incidente”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Na visão da impugnante, *“como a disciplina da não-cumulatividade do IPI na CF/88 não sofre qualquer restrição expressa no texto constitucional e é idêntica à do ICM, até a EC nº 23/83, aplica-se-lhe a mesma jurisprudência do STF.”*

Por fim, alega ter demonstrado a improcedência da glosa dos créditos, objeto do presente lançamento de ofício.”

Em seu julgamento a autoridade singular entendeu serem impróprias as argumentações em relação à penalidade do art. 368 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e à regularidade da operação da RECOFARMA, na Zona Franca de Manaus, junto à SUFRAMA, uma vez que não foi objeto do lançamento. No mérito decidiu pela procedência do lançamento ementando sua decisão como segue:

“DECISÃO DRJ/BSB/DIPEC/Nº 1.047/96

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Para atender ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, o legislador criou o sistema de créditos que, em linhas gerais, conferem ao contribuinte o direito de se creditar do imposto **cobrado** nas operações anteriores para ser compensado com o que for devido pelo produtos tributados saídos de seu estabelecimento. Tal princípio, no entanto, não assegura aos adquirentes de produtos isentos do imposto o direito de se creditarem do valor do IPI que deixou de ser cobrado em virtude da isenção.

A isenção prevista no art. 9º do Decreto-lei 288/67 (art. 45, inc. XXI do RIPI/82) não gera, para os adquirentes dos produtos contemplados com tal incentivo fiscal, o direito ao crédito correspondente ao imposto renunciado pela Fisco.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”.

Intimada da decisão singular, em 22/08/96, apresentou tempestivo Recurso Voluntário, em 23/09/96, alegando em síntese os mesmos argumentos da impugnação, colacionando nova jurisprudência que corrobora com sua tese de ter direito ao crédito de IPI relativo às aquisições de matérias-primas isentas, oriundas da Zona Franca de Manaus.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

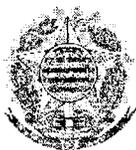
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Em Contra-Razões manifestou-se a douta Procuradoria da Fazenda Nacional, na qual entende que se a isenção exclui o crédito tributário, ela evita que se constitua, não havendo, portanto, o que ser objeto de crédito. Apoia-se na Sumula 591 do Supremo Tribunal Federal, para entender que da mesma forma a isenção do produtor não pode se estender ao comprador.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'd' followed by a vertical stroke that curves at the top.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

A matéria já é conhecida deste Egrégio Conselho, e já apreciada por esta Câmara em sessão passadas.

Inicialmente, entedia que o IPI não cobrado na operação anterior não poderia gerar crédito para o adquirente do produto, pelo simples fato de não existir.

Contudo, a par da decisão do Supremo Tribunal Federal, analisando o princípio da não-cumulatividade consagrado pela Constituição Federal de 1988 e analogicamente comparando tal princípio aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e, analisando a individualização da aplicação das normas jurídicas, sinto-me obrigado a alterar meu entendimento relativo à matéria. Senão Vejamos.

Prevê o artigo 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal:

“Art. 153 - Compete à União instituir impostos 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.”

Pela sua própria essência o IPI é imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, a exemplo do que ocorre com o ICMS.

E o Código Tributário Nacional já continha tal estrutura conforme se depreende do art. 49:

“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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.”

O mesmo se verifica nos termos do art. 81 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982:

“Art. 81. 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 (Lei nº 5.171/66, art. 49).”

O art. 82, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, por sua vez, inovando em matéria reservada à lei, estabeleceu quais os créditos de IPI poderiam ser apropriados pelos contribuintes, sendo que, em seu inciso I, encontramos o seguinte dispositivo:

“Art. 82 - Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para o emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4.502/64, art. 25);”

A análise conjugada dos dispositivos legais aludidos nos leva à forçosa conclusão de que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não vedam o crédito fiscal sobre matérias-primas isentas, adquiridas para fabricação de produtos tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Por outro lado, constata-se à toda evidência que o inciso I, do art. 82, do Decreto nº 87.981/82 não contemplou o direito aos créditos fiscais de IPI em questão.

Em relação à limitação ao crédito prevista no art. 82 do RIPI ensina tributarista Gilberto de Ulhôa Canto, equacionando a matéria nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

“Tratando-se de direito que o próprio texto constitucional assegura ao contribuinte, a compensação do seu débito com o crédito correspondente ao imposto de que o seu antecessor no ciclo econômico gozava de isenção, não há necessidade de norma legal que o assegure de modo expresse, assim como qualquer norma que o denegasse ou restringisse seria inconstitucional. Nesse sentido, não se pode dar efeito à ressalva consistente nas palavras ‘... exceto as de alíquota zero e os isentos ...’ que constam do inciso I, do art. 82 do RIPI, inclusive por que não têm matriz legal, dado que a indicada, entre parênteses, após o texto, que é o art. 25, da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, nenhuma ressalva excludente faz a matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem de alíquota zero ou isentos. Aliás, no excelente ‘Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 87.981, de 23.12.82’, organizado e comentado pelo competente Prof. Waldemar de Oliveira (Ed. Resenha Tributária, 1989) está dito, na nota 316 encontrada à pg. 147, sobre o mencionado inciso I, do art. 82: ‘d) A expressão ‘exceto as de alíquota zero e os isentos’ não constava do RIPI/79”.

(Gilberto de Ulhôa Canto, in Direito Tributário Aplicado - Pareceres. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, pág.373.)

Para melhor entender o princípio constitucional da não-cumulatividade e o respectivo sistema de créditos de IPI, criado com a finalidade de operacionalizar a repercussão do tributo nas operações subseqüentes, impõe-se analisá-lo à luz da Constituição Federal de 1967 e sua respectiva evolução ao conceito mais amplo atualmente vigente na Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o sistema da não-cumulatividade teve origem, inicialmente, com a criação do denominado imposto sobre consumo (Lei nº 2.974/56 e Lei nº 3.520/58).

Posteriormente, a não-cumulatividade do tributo foi generalizada pela Lei nº 4.502/64, cujo art. 25 determinava que, para o efeito do recolhimento do tributo, fosse deduzido do valor a recolher o imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados.

Na Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1/69, art. 21, § 2º, o IPI fora concebido da seguinte forma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

“§ 3º - O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.”

A Constituição Federal, então vigente, assumindo as disposições da Emenda Constitucional nº 18/65, declarou expressamente a característica do IPI como sendo um imposto não-cumulativo, cuja operacionalidade ficou submetida à legislação complementar, mais especificamente ao Código Tributário Nacional e via de consequência à Lei nº 4.502/64 e Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, que já permitia o abatimento “do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”

Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que trabalharam com o tema da não-cumulatividade do IPI, a questão não poderia ser limitada:

“A cláusula constitucional “abater”, na verdade, não introduz mera recomendação, ou sugestão, que a lei pode ou não acatar. Na verdade, as Constituições não têm esse cunho sugestivo. É diretriz constitucional imperativa; forma inexorável pela qual se chega a um IPI e a um ICM ‘não cumulativos’, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou. É o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a não-cumulatividade desses tributos. Em cada operação é facultada e garantida uma dedução, um abatimento. O chamado ‘princípio da não-cumulatividade’ se resolve, em termos jurídicos, num singelo direito de abater, um simples direito de abatimento.” (Revista de Direito Tributário nº 46, pág. 75).

E mais:

“O ‘direito de abatimento’ se concretiza, como todos os demais direitos, numa relação jurídica, de fundamento constitucional autônoma, inconfundível com as que se instauram e estabelecem em razão da ocorrência do fato impositivo do ICM e do IPI (relações tributárias propriamente ditas).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Obrigação tributária e direito de abatimento constitucional são, pois, categorias distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente, autônomos. Desencandeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam: União e ou Estado são credores (na primeira) e o contribuinte, na outra e vice-versa no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintos.” (op. cit. pág. 77)

Com efeito, na sua essência, o princípio da não-cumulatividade sempre teve por objetivo evitar que sobre um mesmo valor incidisse o imposto mais de uma vez, de forma que o montante do tributo seja **EFETIVAMENTE** suportado pelo destinatário final, o que nos leva a concluir, por outro lado, que a não-cumulatividade não se cinge apenas a evitar a duplicação de gravame de um mesmo valor, mas, também, limitar o encargo tributário de cada contribuinte nas diversas operações. E foi exatamente por essa razão que a jurisprudência e a doutrina preponderantes evoluíram no sentido de admitir o direito a créditos de tributos referentes a operações anteriores, mesmo em hipóteses em que, por uma determinada razão, o imposto devido na operação anterior não havia sido cobrado.

A mesma questão apresentava-se com relação ao ICM, sendo que STF declinou em relação a correta interpretação constitucional em vários julgados, pacificando o entendimento de que o contribuinte tem direito ao crédito do ICM relativo a operações anteriores, mesmo nos casos em que o crédito não estivesse destacado nas notas fiscais emitidas nas respectivas operações, e até em hipóteses de inexistência de pagamento do tributo em virtude de isenção. (RE nº 79.008 in RTJ, vol. 75, p. 520 e segs.; RE nº 74.502 in RTJ, vol. 69, p. 76 e segs.; RE nº 98.313 in RTJ, vol. 107, p. 365 e segs.; RE nº 111.983 in RTJ, vol. 122, p. 415 e segs.).

Aliomar Baleeiro, quando Ministro do Supremo Tribunal Federal, exarou julgamento a respeito do princípio da não-cumulatividade, o qual foi ementado como segue:

“ICM - Crédito nas operações interestaduais. O fato de o Estado de origem não ter cobrado dos fornecedores de matéria-prima o ICM e por isso não ter havido destaque do valor desse tributo nas notas fiscais, não autoriza o Estado de destino a exigir o mesmo ICM sobre todo o valor das saídas do revendedor, sem lhe garantir o crédito por suas compras, a fim de que não se realize a não-cumulatividade”. (RE 78.589/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, in RTJ 73/898)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Essa era a tônica da interpretação até o advento da Emenda Constitucional nº 23, de 01.12.83 (“Emenda Passos Porto”), que alterou o inciso II, do art. 23, da Constituição Federal de 1967, o qual, salvo determinação em contrário da legislação, estabeleceu que a isenção ou não-incidência, não implicaria crédito de ICM para abatimento daquele, devido nas operações seguintes.

Entendo que a Constituição Federal de 1967, adotara a sistemática de apuração dos impostos indiretos ou plurifásicos pela regra do **ABATIMENTO**, acolhendo a regra de apuração do crédito físico. A Constituição Federal de 1988, por suas vez adotou a regra da **COMPENSAÇÃO**, acolhendo a regra da apuração do crédito financeiro. Isso por que, há inserido na compensação um caráter genérico, enquanto no abatimento há um caráter de valor agregado.

No que tange ao regramento geral dos tributos indiretos, veja-se que, no que diz respeito ao ICMS, a rigor, a Constituição Federal de 1988, ampliando o campo impositivo do tributo, submeteu à tributação as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Manteve-se, também, a limitação introduzida pela chamada “Emenda Passos Porto”, restando vedado o aproveitamento dos créditos referentes a operações anteriores, isentas ou não incidentes.

Pode-se perceber que a Constituição Federal de 1988, expressamente, manteve a Emenda Passos Porto restringindo o aproveitamento dos créditos de ICMS, mas no que diz respeito ao IPI, não houve restrições constitucionais ao aproveitamento de créditos.

A interpretação da Constituição Federal adotada pelo STF até o advento da Emenda Passos Porto, reconhecia o direito de compensação com o ICM, devido em cada operação, do montante do tributo relativo à operação anterior beneficiada com isenção, constitui fundamento mais do que suficiente para a prevalência de tal entendimento no caso específico do IPI.

Neste particular, louvamo-nos no parecer dos ilustres tributaristas Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, que examinando as exceções constitucionais ao princípio da não-cumulatividade, assim se pronunciaram:

“Assim sendo, vendo as Constituições ou avistando as leis complementares, tem-se que o princípio da não-cumulatividade é tratado de modo substancialmente idêntico, quer se trate do IPI, quer se trate do ICM ou ICMS (mais uma vez os rebentos do IVA no Brasil,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
 Acórdão : 202-11.612

como irmãos gêmeos). Enfim, o princípio da não-cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla, amplíssima.

Na Constituição de 1988, entretanto, um único ponto contrasta com a uniformidade de tratamento dado ao princípio da não-cumulatividade, no IPI e no ICMS. É que o art. 155, § 2º, II, estabelece regra de exceção ao princípio da não-cumulatividade, aplicável tão somente ao ICMS, a saber:

“Art. 155, § 2º, II - A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou prestações seguintes;*
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”*

A exceção apontada - em relação ao ICMS - veio para afastar jurisprudência do STF, correta e adequada, porém contrária aos interesses arrecadatórios dos Estados-Membros, que concedia crédito em relação às operações isentas ou imunes.

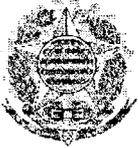
Entretanto, nenhuma outra exceção existe na Constituição em vigor, além daquela acima referida. Nem relativamente à espécie de mercadoria adquirida, nem no que concerne à sua durabilidade, consumo ou integração ao produto final.

[...]

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;*
- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.*

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, por que nenhuma limitação ou exceção se impõe ao princípio da não-cumulatividade. Não há dúvida de que os convênios



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28

Acórdão : 202-11.612

interestaduais firmados após a Constituição de 1988 somente poderiam ter escolhido o primeiro modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional.”

(Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, in Direito Tributário Aplicado - Estudos e Pareceres, Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997, págs. 21, 22 e 23)

Sem qualquer diferença, a característica da não-cumulatividade inerente aos tributos indiretos é a mesma no que diz respeito à *quaestio juris* sob análise neste processo administrativo, sendo que, no que diz respeito ao IPI, não houve, como até o presente momento não há, ao longo dos anos, e a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 18/65, qualquer dispositivo constitucional ou da legislação complementar que restringisse o direito à referida compensação, diferentemente do que ocorreu como ICMS, que aliás, configura a única exceção constitucional ao princípio geral da não-cumulatividade dos tributos indiretos.

Arrematando, Ives Gandra da Silva Martins (in, *Direito Empresarial-Pareceres*, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, pp. 61/64) explica quanto a conformação do princípio da não-cumulatividade:

“O princípio da não-cumulatividade é mera técnica de arrecadação. Pretenderam os seus introdutores no sistema nacional, desde 1958 (Lei nº 3.510/58), eliminar a “tributação em cascata”, terminologia retirada da linguagem econômica, com o que a imposição final incidiria sobre base de cálculo correspondente ao valor operativo com a absorção dos valores intermediários, no que não seria nem superior, nem inferior àquela realidade. Não seria superior, para não provocar a cumulatividade da carga tributária. Não seria inferior para não provocar a desoneração, a não ser nos expressos casos de imunidade ou de isenção, a partir da rígida aplicação do princípio constitucional.

O princípio da não-cumulatividade para os dois tributos a que se aplica visa, portanto e exclusivamente, a tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determinar, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores superada a alíquota real que recaía sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

É, portanto, o princípio da não-cumulatividade princípio que deve ser examinado a partir da última operação e não a partir de cada operação, pois que visou o constituinte foi eliminar o efeito cumulativo de operação em operação até a última.”

Nesse diapasão, é cabível uma análise do princípio da essencialidade que a Constituição Federal consagra como relevante para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

O princípio da essencialidade visa dar relevância àquilo que tem importância para existência, ou seja, tudo o que for essencial para a vida humana ou para a realização em concreto dos valores que a sociedade reputa como imprescindíveis à sua sobrevivência. Visa a pessoa.

Para o Imposto sobre Produtos Industrializados o princípio da essencialidade é acompanhado pelo princípio da seletividade, ou seja, a tributação será aplicada seletivamente conforme seja essencial ou não produto para a pessoa ou a sociedade. Se assim tais princípios objetivam a pessoa aquela que irá usufruir do bem com objetivo de atender às suas necessidades essenciais. O consumidor é objetivado e não uma determinada cadeia produtiva, pois esta está à disposição daquele que é visado pela norma. O princípio da seletividade destina-se à relação entre o produto e a carga tributária

Prevalece, no caso em tela, o pressuposto constitucional de que há uma operação tipificada na hipótese legal do Imposto sobre Produtos Industrializados, como decorrência óbvia do movimento de entrada de matérias-primas e de saída dos produtos industrializados.

Ora, se em cada operação de saída dos produtos industrializados origina-se um débito de IPI, tem-se, como contrapartida, o fato de que nas aquisições de matérias-primas, ou seja, em cada entrada de matéria-prima no estabelecimento industrial da Impetrante, corresponderá um crédito, de forma a que se dê aplicação ao princípio da não-cumulatividade.

Tendo por fundamento o princípio da essencialidade e o da seletividade, tem-se que, o que se visa no benefício fiscal da redução de Imposto sobre Produtos Industrializados é o sujeito destinatário de tais princípios, ou seja, o que irá consumir o produto a fim de suprir suas necessidades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Se assim, o princípio da não-cumulatividade deve ser interpretado segundo a destinação determinada pelos princípios da seletividade e essencialidade, não devendo, assim o benefício fiscal ficar estagnado no meio da cadeia produtiva, mas sim alcançar o usuário do produto que, a final será sobre quem recairá o ônus do pagamento repassado no preço.

De outro lado, apesar dessa interpretação dos princípios constitucionais, uma outra questão colocava em dúvida tal raciocínio: como ter direito a um crédito se pagamento não houve? Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho possibilitaram uma abordagem mais técnica do assunto, para dirimir tal questão.

Toda norma jurídica contém uma estrutura lógica que bem é definida pela Teoria da Regra Matriz de Incidência, ou seja, pressupõe a existência de uma hipótese, que é um fato hipoteticamente conformado na norma, e de um conseqüente, que é o estabelecimento de uma determinada relação jurídica, decorrente da verificação, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato previsto. Toda norma, para ser aplicada, depende, então, da ocorrência do fato previsto.

Se assim, temos uma regra matriz de incidência da norma que faz surgir a relação jurídica tributária e outra para fazer incidir a isenção. Da mesma forma que há outra relativa à norma do crédito do tributo.

Paulo de Barros Carvalho (parecer “Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade”, in RDDT nº 33, p. 146), ensina:

“O direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra –matriz de incidência tributária. Antes, provém de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando como base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito.”

[...]

“Duas ocorrências do mundo físico-social, sendo uma de aquisição de insumos para o processo de industrialização e, outra, operação de compra e venda, entre Manaus e São Paulo, tendo por objeto produtos industrializados abriram espaço para a percussão de duas normas jurídicas distintas: a regra-matriz de direito ao crédito pelo valor de industrialização e o da regra-matriz de incidência do IPI.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

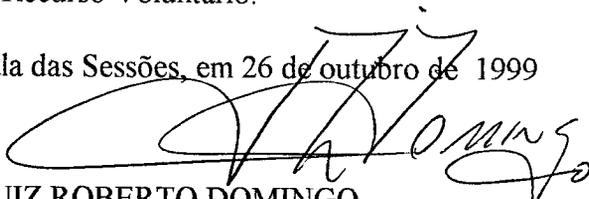
Processo : 10120.001536/96-28
Acórdão : 202-11.612

Completando, a regra matriz de incidência tributária é destinada àquele que estabelece uma relação jurídica que tem por objeto o dever de pagar a obrigação tributária, ou seja, ao vendedor, e a regra-matriz de direito ao crédito é destinada àquele que adquire a mercadoria, ou seja, o comprador, cuja relação jurídica tributária com a Fazenda ocorrerá em momento futuro. Continua o Prof. Paulo:

“A norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária. Daí por que não alcança a estrutura da regra-matriz de direito ao crédito. Entre os efeitos produzidos pela regra de isenção não se encontra qualquer detrimento à norma jurídica que regula o direito ao crédito. Aliás, não vai nisso grande novidade, uma vez que a isenção, como acontece com outros mecanismos do direito positivo, é instrumento relevantíssimo para que o legislador opere providências extrafiscais, modelando a aplicação do sistema tributário, em função dos objetivos e dos valores que pretende alcançar. De ver está que o expediente da isenção deve caminhar juntamente com os preceitos que asseguram a técnica da não-cumulatividade, não sendo o caso de cogitar qualquer colisão entre o preceito isentivo e o magno princípio, dificultando, de alguma forma, a operacionalidade deste último. Ora, havendo por parte do contribuinte direito aos recursos que asseguram a não-cumulatividade, e desfrutando ele de isenção, não quadraria argumentar que um anula o outro, como se tivesse em oposição frontal. Ao contrário, tais providências ordinatórias se entrecruzam, somando seus efeitos: o direito subjetivo à isenção e o direito constitucional à não-cumulatividade.”

Diante dos argumentos de fato e de direito retro-expostos, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de outubro de 1999


LUIZ ROBERTO DOMINGO