



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

173

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	Da. 25 / 11 / 19 99
C	
	Rubrica

Processo : 10325.000214/95-66

Acórdão : 202-11.323

Sessão : 07 de julho de 1999

Recurso : 100.838

Recorrente : TOCANTINS REFRIGERANTES S.A.

Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO - Matéria-prima adquirida com isenção (concentrado, da ZFM) para emprego na industrialização de produtos tributados (refrigerantes). Tendo em vista a decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 212.484-2, que reconheceu o direito ao crédito do imposto em relação às referidas matérias-primas, adquiridas com isenção do mesmo imposto. **Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Antonio Zomer (Suplente) e Helvio Escovedo Barcellos.

Eaal/cf/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

Recurso : 100.838
Recorrente : TOCANTINS REFRIGERANTES S.A.

RELATÓRIO

De acordo com a "Descrição dos Fatos" que ensejaram o presente litígio fiscal, a contribuinte fiscalizada é fabricante de refrigerantes, classificados no Capítulo 22 da TIPI. A partir do período de apuração da 1ª quinzena de agosto de 1993, passou a escriturar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, referente às aquisições do insumo "Concentrado para preparação de Coca-Cola", produzido na Zona Franca de Manaus, para emprego na industrialização de seus refrigerantes. O insumo em questão, conforme consta das notas fiscais de aquisição, é isento do IPI, com base no inciso XXI do art. 45 do regulamento desse imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82).

Todavia, o art. 82, inciso I, do mesmo RIPI, exclui expressamente do direito ao crédito do imposto as matérias-primas isentas, como é o caso, salvo ressalvado expressamente na lei.

Diante desse fato, foi efetuada a glosa dos créditos aproveitados indevidamente, quando da aquisição, tudo conforme consta dos demonstrativos anexos.

Segue-se o enquadramento legal da exigência, com indicação dos dispositivos do RIPI, Pareceres Normativos, bem como referência à decisão judicial (22ª Vara Federal do Rio de Janeiro), que denegou a segurança impetrada e cassou a liminar concedida para a Associação dos Fabricantes de Coca-Cola, de que também se vinha valendo a fiscalizada.

Seguindo-se aos demonstrativos, o crédito tributário apurado tem a sua exigência formalizada no Auto de Infração de fls. 17, com intimação para pagamento, ou impugnação, no prazo da lei.

Instruem o feito, entre outros documentos, as notas fiscais de aquisição do insumo em questão, com indicação da isenção do inciso XXI do art. 45 do RIPI, de emissão de Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., estabelecida em Manaus (ZFM).

Impugnação tempestiva, às fls. 71 e seguintes, em extenso arrazoado, que sintetizamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

Começa por declarar que produz e comercializa refrigerantes sujeitos à incidência do IPI, alíquota de 40%.

Para a fabricação dos seus refrigerantes, a impugnante adquire matéria-prima (concentrado) de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus.

Declara que esse concentrado sujeita-se à incidência do IPI, mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI do RIPI (art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67), que transcreve.

Já o produto final (refrigerante) da impugnante sujeita-se ao IPI e não goza de isenção.

A partir dessa breve descrição de fatos, começa a falar sobre o princípio da não-cumulatividade, que a Constituição Federal inscreve para o imposto de que estamos tratando, passando em revista às disposições menores sobre esse princípio.

Referindo-se ao auto de infração, declara que o mesmo é improcedente, passando, dessa afirmação, a examinar mais detidamente o princípio da não-cumulatividade do IPI.

Em seguida, invoca o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, sobre o ICM, no que toca ao mesmo princípio, isso para chegar à EC nº 23, de 1983 (a chamada Emenda Passos Porto), quando dita emenda, depois de se referir à não-cumulatividade do ICM, ressaltou que a isenção ou não-incidência, "não implicará crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes", disposição mantida na Constituição Federal atual.

Isso tudo para daí extrair que, se a ressalva em questão não é feita em relação ao IPI, é porque o crédito é admitido, conclusão que desenvolve em longas considerações doutrinárias, inclusive decisão judicial.

Assim, concentrando-se nessa argumentação, conclui que "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. Portanto, a impugnante tem direito de creditar-se do valor do IPI dispensado de pagamento naquela operação, por força de isenção, compensando-o nas operações seguintes."

Com esse seu entendimento, pede o integral cancelamento do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66

Acórdão : 202-11.323

Segue-se a decisão recorrida, a qual, conforme consubstanciado em sua ementa, declara "inadmissível o crédito do IPI, calculado, como se devido fosse, na aquisição de matéria-prima procedente da Zona Franca de Manaus, amparada pela isenção de que trata o inciso XXI do art. 45 do RIPI/82."

Esse entendimento tem os fundamentos que passamos a relatar, também em síntese.

Depois de um breve relato sobre as razões da exigência constantes da denúncia fiscal, refere-se à impugnação e ao seu arrazoado, ao qual também já nos referimos, passando a desenvolver o seu julgado.

Também fala sobre o princípio da não-cumulatividade estabelecido na Constituição Federal, consagrado no art. 49 do CTN e, afinal, no regulamento do IPI, em capítulo próprio (arts. 81 e 82).

Diz que o CTN, no seu art. 49, declara como é exercido o referido princípio, mandando abater, na operação seguinte, "o montante cobrado na operação anterior".

Da mesma forma, dispõe a Lei nº 4.502/64, a lei básica do atual IPI, pelo seu artigo 25, e, por fim, o artigo 81 do seu regulamento, atualmente disciplinado no Decreto nº 87.981/82 e, ainda, a IN SRF nº 114, de 03.08.88, que estabelece a sistemática de escrituração e aproveitamento dos créditos, sempre em consonância com aquelas normas legais.

Diz que a CF atual recepcionou as normas anteriores e manteve o princípio em questão, no seu art. 153, que transcreve.

Também invoca a doutrina relativa a esse princípio, no mesmo sentido, chegando ao art. 82 do RIPI, onde é expressamente declarado que o direito ao crédito é excetuado, em relação aos insumos não-tributados, isentos ou mesmo de alíquota zero.

Invoca, também, decisões administrativas deste Conselho.

Daí conclui que a regra geral aplicável na implementação do referido princípio constitucional é de que o direito ao crédito se subordina a que "tenha ocorrido cobrança tributária em relação aos insumos empregados na fabricação do produto", o que não é o caso dos insumos isentos.

Então, conclui, objetivamente, que, no caso dos autos, não poderá a impugnante aproveitar créditos de imposto, "como se devido fosse", nos termos do artigo 82, inciso XI, "uma vez que o referido dispositivo regulamentar aplica-se exclusivamente à hipótese de aquisição de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66

Acórdão : 202-11.323

produtos com a isenção do inciso XXVI do aludido art. 45, o que não ocorreu no caso em espécie."

Por fim, salienta que o IPI, de competência da União, está disciplinado em legislação federal específica, não se aplicando à matéria objeto do presente litígio as considerações analógicas com o ICMS, da competência estadual, citado reiteradas vezes na peça impugnatória.

Conclui lembrando a cassação judicial da segurança, que lhe concedera o direito de crédito, conforme, aliás, é citado pelo autor da denúncia fiscal.

Com essas principais considerações, indefere a impugnação e mantém a exigência.

Recurso tempestivo a este Conselho, com as razões que resumimos.

Começa por declarar reiterados os termos da impugnação, que acabamos de relatar.

Depois se refere resumidamente aos principais itens da decisão recorrida, que destaca.

Declara, a seguir, "as referências ao dispositivo legal autorizativo da isenção, feitas nas Notas Fiscais emitidas na venda do concentrado pela Recofarma ... , não as torna inidôneas. E que as referências em questão, "aos incisos XXI e XXVI do art. 45 do RIPI", têm o objetivo de precisar a capitulação legal da respectiva operação, esclarecendo as autoridades. E mais "que esse esclarecimento, além de não tornar as notas fiscais inidôneas, não infringe o art. 231 do RIPI." E, ainda sob esse aspecto, diz que, "sendo a hipótese do inciso XXVI mais específica do que a do inciso XXI do art. 45 do RIPI, ela é que capitularia a operação de venda do concentrado para a ora recorrente e apenas ela já seria suficiente para justificar o crédito do imposto isento."

Depois, passa a tecer considerações em torno do princípio da não-cumulatividade no IPI e no ICMS, para dizer que, no IPI, esse princípio é "absoluto, amplo e irrestrito, enquanto, no caso do ICMS, a Constituição opõe exceção".

Isso tudo para dar especial relevo, como já fizera na impugnação, ao fato de a Constituição Federal, no caso do ICMS, proibir expressamente o crédito do imposto no caso de que estamos tratando, e para daí inferir que, se não há a proibição expressa no caso do IPI, então é porque, no seu entender, no IPI o crédito é admitido. Isso tudo sob longas considerações que tece a respeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66

Acórdão : 202-11.323

Depois de invocar a doutrina de Sacha Calmon, em resposta a consulta específica sobre o tema em questão, que transcreve, diz que não é despiciendo aduzir à "temerária decisão excelsa" dos autuantes, como da autoridade julgadora, ora recorrida, em utilizar a decisão de um juiz singular como suporte legal para o enquadramento da ora recorrente. E afirma, a propósito, que "até por cautela, deveria a autoridade fazendária abster-se de se utilizar de decisão preliminar de juiz de instância inicial", que ainda se encontra "sub judice"

Por essas principais razões, pede o cancelamento do auto de infração.

Anexa ao recurso cópia de solução à consulta formulada ao Prof. Sacha Calmon, em forma de extenso parecer sobre a matéria em foco.

Segue-se pronunciamento do Procurador da Fazenda Nacional, em contrarrazões, nas quais, depois de ligeiro histórico da matéria, refere-se à decisão recorrida, na qual entende que "a matéria foi exaustivamente analisada e as infrações perfeitamente caracterizadas".

Acrescenta que as alegações do recurso não conseguem infimar os fundamentos da referida decisão, nada havendo que justifique qualquer nulidade ou alteração no processo administrativo.

Pede a improcedência das alegações e a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'M.A.' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Preliminarmente, diga-se que a questão básica do presente litígio não constitui novidade. Pelo contrário, trata-se de matéria exaustivamente examinada, sobejamente conhecida a argumentação desenvolvida pela contribuinte, também reiteradamente reeditada.

Com efeito, trata-se do crédito do imposto referente à aquisição de insumos isentos, industrializados na Zona Franca de Manaus, para emprego no preparo de produtos (mais precisamente de refrigerantes), estes sujeitos ao imposto.

Da mesma sorte, aqui não discrepa a argumentação da recorrente, em confronto com os casos pretéritos.

Ressalte-se, apenas, uma sutil inovação, talvez com o propósito, *data venia*, de confundir o julgador.

É que, agora no recurso, a recorrente tece considerações em torno do fato de haver a indicação, nas notas fiscais de aquisição do concentrado, além da isenção do inciso XXI do art. 45 do RIPI, mais a do inciso XXVI desse artigo, alegando até que essa isenção "é a hipótese mais específica." E até acrescenta: "ela é que capitularia a operação de venda do concentrado para a ora recorrente e apenas ela já seria suficiente para justificar o crédito do imposto".

Ora, como se sabe, os produtos são industrializados por empresa localizada na Zona Franca de Manaus, estabelecida em Manaus.

Por isso é que todas as notas fiscais, sem exceção (anexas aos autos, por cópias), trazem a indicação da isenção do art. 45, inciso XXI, do RIPI.

Apenas algumas delas, posteriormente emitidas, acrescentam a isenção do art. 45, inciso XXVI.

Tanto que a própria recorrente, na impugnação, declara, desde logo, que o concentrado por ela adquirido está sujeito ao imposto. "... mas, por ser industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI do RIPI (que tem por matriz legal o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67)".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

Aliás, tal invocação foi por nós mencionada ao ensejo de nos referirmos neste relatório à impugnação.

Esclareça-se que essa preliminar é invocada para, desde logo, contestar velado propósito da recorrente de se valer do direito ao crédito conferido aos produtos adquiridos com a isenção do inciso XXVI do art. 45, direito expressamente conferido pelo inciso XI do art. 82 do RIPI.

Acontece que esta isenção só alcança os produtos elaborados nas condições ali descritas e "por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental", o que, absolutamente, não é o caso dos concentrados industrializados em Manaus, ou seja, na ZFM, e por processos diversos dos indicados no citado inciso XXVI.

Feita essa necessária introdução, resta-nos enfrentar a já tão exaustivamente examinada questão da isenção do inciso XXI do art. 45, em face do crédito do imposto pelo adquirente do produto nessas condições.

Ao ensejo da elaboração de um dos muitos votos sobre a matéria, praticamente nos limitamos a invocar a bem elaborada decisão então recorrida.

Esta, depois de falar sobre 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 § 3º, II, do art. 153, da Carta Magna, vem demonstrar, com profunda clareza, a existência de fronteiras a serem respeitadas, quando da observação do princípio da não-cumulatividade, ou seja, que a compensação dos débitos pelas saídas está limitada ao montante cobrado nas operações anteriores.

Igual limitação também está capitulada no art. 49 do CTN, 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 à 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

instituída pela Lei Maior, que limita a compensação dos débitos do imposto ao montante cobrado nas operações anteriores.

O alargamento dos efeitos instituídos pelo princípio da não-cumulatividade, seja por lei ordinária ou por interpretações não administradas, seria atribuir direitos que extrapolam a limitação constitucional.

Todo o arrazoado da contestação se assenta em jurisprudência referente ao ICM, hoje ICMS, que, diferentemente do IPI, tem seu valor incluso no preço da mercadoria e, como tal, não pode traduzir o mesmo entendimento para o caso em tela, visto ser o IPI um tributo que se agrega ao preço do bem.

Não havendo, por parte da recorrente, nenhum desembolso a título de IPI, relativamente aos produtos entrados no seu estabelecimento, e ciente de que a assunção do ônus financeiro do imposto sobre os produtos saídos compete ao adquirente, falar em crédito ou imaginar a sua admissibilidade seria implantar o paraíso fiscal, visto que a empresa receberia do cliente o valor correspondente ao seu preço de venda, mais o imposto incidente, mas dele subtraindo um crédito fictício. 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 adotada pela recorrente.

O fato de as normas constitucionais que traçam os princípios gerais do nosso sistema tributário não se referirem expressamente, no que diz respeito à não-cumulatividade do IPI, à inadmissibilidade de crédito presumido nas hipóteses de isenção ou não-incidência, como o fez em relação ao ICMS, absolutamente, não autoriza o crédito no caso de que estamos tratando.

Primeiro porque não se trata de impostos idênticos e principalmente porque o tema em questão não envolve matéria de ordem constitucional, tanto que o legislador do IPI sobre a mesma dispôs na Lei nº 4.502/64, que é a lei básica do imposto. E o fez, evidentemente, com base na própria Lei Magna, não admitindo o crédito em tais hipóteses.

Diga-se, finalmente, ainda no que diz respeito ao cerne da questão, que a prática vem ocorrendo com lamentável impossibilidade da Fazenda e 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10325.000214/95-66
Acórdão : 202-11.323

alíquota do insumo adquirido e a do produto final. Na hipótese em foco, 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.

No que se refere à multa proporcional, deve ser a mesma reduzida para 75%, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, cujo art. 45 determinou a referida redução para os casos de lançamento de ofício, benefício que se aplica em caráter retroativo.

Ultimávamos nosso voto, nos termos até aqui expressos, quando tomamos conhecimento de decisão do Supremo Tribunal Federal, conforme relataremos.

Trata-se do RE nº 212.484-2, impetrado pela União Federal, de decisão da 4ª Região, que reconheceu o direito ao crédito aqui tratado. Esse recurso foi conhecido em voto do Ministro Ilmar Galvão, o qual, conhecendo do recurso da União Federal, decidiu pela cassação da liminar concedida em MS.

Todavia, pela maioria dos seus ilustres Membros, houve por bem a Suprema Corte, não conhecendo do recurso, restabelecer a decisão ordinária para reconhecer o referido direito.

Em face dessa decisão, inicialmente referida, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 2.346/97 (DOU de 13.10.97), sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa, vê-se o relator na obrigação de se curvar perante o respeitável decisório da Suprema Corte para adotar o entendimento ali expresso, no sentido de reconhecer o direito de crédito, no caso sob exame.

Por essa razão, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1999


OSWALDO TANCRÉDO DE OLIVEIRA