



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	<i>[assinatura]</i>
	Rubrica

103

Processo : 10830.002904/95-11

Acórdão : 202-11.713

Sessão : 07 de dezembro de 1999

Recurso : 100.305

Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI – 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 da Zona Franca de Manaus, adquiridos com isenção do IPI. Precedente do STF. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999

[assinatura]
Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

[assinatura]
Tarásio Campelo Borges
Relator

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

Recurso : 100.305
Recorrente : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra a decisão singular que manteve a glosa de créditos básicos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referentes a fatos geradores ocorridos no período de novembro/92 a dezembro/94, decorrentes de aquisições de insumos (concentrado para refrigerantes) oriundos da Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI, em dissonância com a decisão dada à consulta formulada através do Processo protocolizado sob o nº 10830.001317/91-19.

Por bem sintetizar as razões de impugnação, adoto e transcrevo, parte do relatório que compõe a Decisão de fls. 175/182.

“Inconformada com o lançamento, a atuada interpôs, tempestivamente, a impugnação de fls. 140/149, argumentando, em suma:

- assevera que o seu procedimento decorre das disposições insertas no art. 153, inc. IV, § 3º da CF/88, no art. 49, do CTN e na jurisprudência, dita copiosa, do STF;

- 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, quanto para o ICM;

- reporta-se ao art. 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;

- 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

que não destacado nas notas fiscais e até não tendo havido o pagamento do tributo, por força de isenção (itens 2.10, 2.11 e 2.12);

- 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 art. 153, IV e § 30, I e II);

- argüi que 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, em função do disposto em seu art. 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 se nulificar a isenção e tornar-se o tributo cumulativo;

- ressaltando 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 e destacando 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, conclui que se aplica à impugnante a mesma jurisprudência do STF;

- finalizando, requer o cancelamento do Auto de Infração e esclarece que, a partir de janeiro/94, seu fornecedor passou a elaborar o concentrado objeto do auto, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da produção regional, sendo aplicada à operação, a isenção prevista no art. 45,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

inc. XXVI, do RIPI, o que permite à impugnante creditar-se do imposto, também pelo RIPI, nos termos do art. 82, XI.”

A autoridade *a quo* julgou procedente a ação fiscal, com os seguintes fundamentos:

“Conforme noticiam os autos, a fiscalizada adquiriu matéria-prima (concentrado) de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, com a isenção do IPI prevista no art. 45, inc. XXI, do RIPI/82, utilizada na fabricação de refrigerantes sujeitos à incidência do IPI. Em que pese a isenção mencionada, a empresa, sem base legal, apropriou, em seus livros fiscais, os créditos referentes a essas aquisições, como se isenção não houvesse, mediante a aplicação da alíquota de 40% sobre o valor da operação.

A matéria aqui tratada já foi amplamente debatida a nível administrativo e judicial, cumprindo-se destacar a decisão 10804/DT nº 036/92, prolatada em resposta à consulta formulada, através do processo nº 10830.001317/91-19, por REFRIGERANTES DE CAMPINAS S/A, antiga razão social da autuada (fls. 152/154), e a sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança relativo ao processo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (fls. 156/168).

Vê-se na decisão à consulta mencionada, cuja ciência foi dada em 09.03.92, que a consulente, ao indagar se poderia proceder na forma prevista no art. 82, inc. XI, do RIPI/82, no que respeita às aquisições de insumos de empresa localizada na Zona Franca de Manaus, obteve a seguinte resposta da Divisão de Tributação da SRRF/8ª RF, responsável pela solução de consultas sobre dispositivos da legislação tributária em 1ª instância:

‘Esclareça-se, inicialmente, que considerando a forçosa interpretação literal que se impõe à legislação tributária que verse sobre outorga de isenção (Lei nº 5.172/66, artigo 111, inciso II – Código Tributário Nacional), o benefício de que trata o artigo 82, inciso XI do RIPI/82 que autoriza o crédito do imposto calculado como se devido fosse sobre os produtos adquiridos por estabelecimento industrial com a isenção do inciso XXVI do artigo 45 do mesmo RIPI, desde que empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto, não poderá, por analogia, ser aplicado a outros produtos, como sugere a consulente.’



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

Da mesma forma, a MM. Juíza singular, ao julgar o mérito no já referido Mandado de Segurança, proferiu sentença denegatória da segurança, cassando a Liminar anteriormente concedida. Eis alguns pontos que embasaram a citada decisão:

‘É consabido que a jurisprudência do STF admitia, antes do advento da carta de 1988, em determinadas hipóteses de não-incidência, no caso do ICM, por ficção, um crédito presumido

‘Acontece que o constituinte de 1988 expressamente vedou a absorção de tal crédito, no caso do ICMS, imposto símile

‘Segundo Pontes de Miranda, ‘na interpretação das regras juradas gerais da Constituição, deve-se procurar, de antemão, saber qual o interesse que o texto tem por fim proteger. É o ponto mais rijo, mais sólido: é o conceito central, em que se há de apoiar a investigação exegetica. Com isso não se prescreve a exploração lógica. Só se tem de adotar critério de interpretação restritiva quando haja, na própria regra jurídica ou noutra, outro interesse que passe à frente. Por isso, é erro dizer-se que as regras jurídicas constitucionais se interpretam sempre com restrição.’ (in 1974, tomo I, p. 302)

‘Nesse passo, importa observar que a disposição do art. 82, XI, ora transcrito, deixa claro que os fabricantes associados só teriam direito líquido e certo ao almejado crédito do IPI, se tivessem comprovado através das Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias, que os insumos (concentrados B para preparo de COCA-COLA), adquiridos na Zona Franca de Manaus, estão classificados, do ponto de vista fiscal, como produtos referidos no inciso XXVI do artigo 45, do Decreto 87.981/82, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

‘Por fim, consigno que a construção jurisprudencial concebida antes da Constituição de 1988, no sentido de permitir-se o direito ao crédito correspondente a operação isenta, no campo do ICMS, não pode ser aplicada ao presente caso: seja porque existe disciplinamento legal a respeito; seja porque não se fazem presentes os mesmos motivos que justificaram a sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

concepção. A disfunção gerada pelas exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não-cumulativos, como visto, só em tese acontece

Na impugnação, a atuada defende que o procedimento adotado decorre das disposições insertas no art. 153, inc. IV, § 3º, inc. II, da CF/88, no art. 49, do CTN e em copiosa jurisprudência do STF. Argüi que face a 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 na 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.

A Constituição Federal de 1988, nos mesmos moldes da Carta Magna anterior, dispôs no art. 153, inc. IV, § 3º, item II:

‘Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV – produtos industrializados;

.....

Parágrafo 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;

.....’ (grifei)

Como o dispositivo constitucional anterior, à época, não estabelecia o modo pelo qual deveria ser apurada a diferença a maior a ser recolhida num dado período, dispôs a respeito o CTN (Lei nº 5172/66), em seu art. 49, remetendo a tarefa ao legislador ordinário:

‘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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

Assim, o princípio constitucional da não-cumulatividade tem sua sistemática regulada pelo art. 25, da Lei nº 4502/64, com a redação que lhe deu a alteração 8ª, do art. 2º, do Decreto-Lei nº 34, de 18.11.66, *verbis*:

‘Art. 25 - A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer

Em consonância com o art. 49, do CTN, dispôs o art. 81, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82:

‘Art. 81 – A não-cumulatividade 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 de/e saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo

Das normas transcritas, resulta que o direito ao crédito do IPI relativo a insumos adquiridos pelo contribuinte para aplicação em produtos de sua fabricação, pressupõe a existência de um valor pago na operação anterior (aquisição de insumos) para que possa abatê-lo do imposto devido na saída de seus produtos.

Logo, se nada foi pago na entrada dos insumos, nada haverá para abater-se do imposto devido na saída dos produtos fabricados.

A esse respeito, é clara, concisa e conclusiva a ementa de Apelação em M.S. nº 77.200, SP, Rel. o Em. Amarílio Benjamin, “in” DJU, 15.4.77, pg. 2356:

‘O direito de crédito do IPI liga-se a uma operação em que o imposto foi pago e à subsequente, em que há imposto a pagar. Daí resulta a dedução do primeiro pagamento para cumprir-se o princípio da não-cumulatividade. Na linguagem do CTN, trata-se de simples diferença entre o imposto correspondente aos produtos saídos do estabelecimento e o que foi pago na entrada.’ (Grifei)

Também o E. Segundo Conselho de Contribuintes adota o mesmo entendimento, destacando-se, dentre os vários julgados sobre a referida



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

matéria, o Acórdão nº 201-66832, D.O.U. de 17.11.94, pg. 234, cuja ementa enuncia:

‘IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS CRÉDITO-IPI INSUMOS N/T. INSUMOS ISENTOS. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O direito ao crédito do IPI, na aquisição de insumo, liga-se a uma operação em que o imposto foi pago (isto é, em que não houve dispensa do pagamento por motivo de isenção, nem era o insumo tributado à alíquota zero ou não-tributado) e à operação subsequente, em que há imposto a pagar’

Como bem explicitado na decisão 10804/DT nº 036/92, fls. 152/154, e na sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança, processo nº 91.0047783-4, fls. 156/168, citados ao início, a norma legal que assegura o direito ao crédito do valor do imposto, calculado como se devido fosse, é a constante no RIPI/82, em seu art. 82, inc. XI (matriz legal: DL 1435/75, art. 6º, § 10). O direito ao crédito previsto no citado dispositivo legal refere-se tão somente aos produtos adquiridos com a isenção prevista no inc. XXVI, do art. 45, do mesmo RIPI/82, qual seja, aqueles ‘elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus’, desde que para emprego, como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Tratando-se, na hipótese dos autos, de insumos adquiridos de empresa localizada na Zona Franca de Manaus, com a isenção prevista no inc. XXI, do art. 45, do RIPI/82, não há como permitir-se o direito ao crédito do imposto, na forma almejada pela autuada, por absoluta falta de amparo legal.

Finalmente, quanto à alegação de que a partir de janeiro/94 o fornecedor da impugnante teria passado a elaborar o concentrado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, cumpre ressaltar que os produtos abrangidos pela isenção prevista no art. 45, inc. XXVI, do RIPI/82, restringem-se, exclusivamente, aos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, com projetos aprovados pela SUFRAMA, não se aplicando, destarte, aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, que, como se disse, é a hipótese tratada na presente autuação.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

No recurso voluntário interposto às fls. 188/198, com os anexos de fls. 199/228, as razões iniciais são reiteradas integralmente.

Intimada a apresentar procuração estendendo a capacidade do instrumento de mandato, ou aditamento de representante legal, por ter apresentado recurso assinado por procurador sem poderes de representação para a situação específica, a ora recorrente apresenta aditamento de representante legal com ratificação dos termos do recurso.

Cumprindo ao disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, às fls. 235/238, contra-razões ao recurso voluntário, onde opina, preliminarmente, com fundamento no § único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, pela desconsideração do Recurso de fls. 188/198, prosseguindo-se na cobrança; no mérito, opina pela manutenção da decisão recorrida.

O presente processo já foi apreciado por esta Câmara, em Sessão de 19 de março de 1997, ocasião em que o julgamento do recurso foi convertido em diligência à repartição de origem, a fim de ser informada a data em que foi recepcionado o recurso voluntário, visto que o mês grafado no carimbo de recepção de fls. 188 está ilegível.

Em atendimento à Diligência nº 202-01.870, foi acostada aos autos, por cópia, às fls. 255, a folha do Livro de Protocolo Auxiliar do Serviço de Arrecadação da repartição de origem, onde consta o recebimento do recurso em 30.08.96.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002904/95-11
Acórdão : 202-11.713

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, no presente processo é discutida a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI apurado em consequência da glosa de créditos básicos referentes a fatos geradores ocorridos no período de novembro/92 a dezembro/94, decorrentes de aquisições de insumos (concentrado para refrigerantes) oriundos da Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI, em desacordo com a decisão dada à consulta formulada através do Processo nº 10830.001317/91-19, mesma matéria discutida no mandado de segurança preventivo coletivo impetrado pela ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES BRASILEIROS DE COCA-COLA, da qual a recorrente é uma das integrantes.

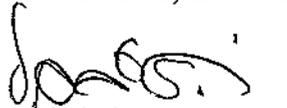
No entanto, a matéria ora discutida já foi apreciada pelo plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 05 de março de 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que autorizava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

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.

Curvo-me à decisão da Corte Suprema e adoto, como se aqui transcritos estivessem, os fundamentos do voto condutor do citado Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS.

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


TARÁSIO CAMPELO BORGES