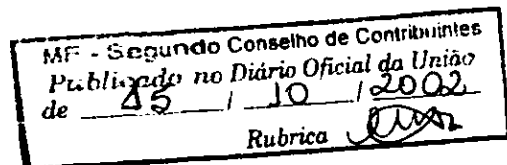




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Sessão : 17 de outubro de 2001
Recorrente : ROSA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI – CRÉDITO RELATIVO A INSUMOS ADQUIRIDOS SOB O REGIME DE SUSPENSÃO – O IPI é imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior. O adquirente tem direito ao crédito do IPI destacado na operação anterior, que compensará com o que for devido na operação seguinte. Estando suspenso o IPI em uma operação, nela não haverá pagamento do imposto, não gerando crédito para a operação seguinte. O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade. Tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício se dar nos estritos ditames da lei (art. 153, § 3º, II, da CF/88). Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ROSA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator). Designada a Conselheira Ana Neyle Olimpio Holanda para redigir o acórdão. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Ana Neyle Olimpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo e Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente).

cl/cf



Processo : 10855.003097/99-91

Acórdão : 202-13.368

Recurso : 113.805

Recorrente : ROSA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a Recorrente na data de 13.09.99, exigindo-lhe a importância total de R\$3.112.261,91 a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, multa de ofício e juros de mora, por ter o autuante, conforme Demonstrativos de Apuração às fls. 03 a 17, constatado que o referido estabelecimento industrial apurou a menor o imposto, por ter se utilizado de crédito indevido, cujo aproveitamento não tem amparo legal e deixou de pagar o mesmo imposto, conforme descrito no "TERMO DE CONSTATAÇÃO" de fls. 112/116. O fundamento legal encontra-se descrito às fls. 04/05.

Tendo tomado ciência do auto de infração na data de sua elaboração, a Recorrente ingressou, tempestivamente, com impugnação, protocolo em 13/10/99, encontrando-se às fls. 118/147, na qual vem alegar, em síntese, que:

- (i) seu objeto social consiste na industrialização de bebidas alcoólicas, cuja classificação na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI é a de nº 2208; enquadra-se como sujeito passivo do referido imposto, sendo que *"a alíquota do IPI na saída de bebidas do estabelecimento industrial da Rosa é calculada não sobre o valor da industrialização, mas pela quantidade que efetivamente dá saída no estabelecimento"*;
- (ii) o processo de industrialização de seus produtos envolve diversos insumos, e estes também envolvem um processo de industrialização, desta forma, *"cada industrial, ou estabelecimento equiparado a industrial, seus valores sofrem um acréscimo tributável pelo IPI"*;
- (iii) a utilização dos créditos do IPI é um direito seu garantido em lei, conforme nota-se no art. 5º da Lei 9.493/97, de onde conclui que:

"a) há créditos de IPI, quando o produto industrializado dá saída com suspensão;

b) estes créditos são apropriados pelo industrial; e finalmente que (...)



Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

c) os créditos, pela imposição legal citada, devem ser anulados, mediante estorno na escrituração fiscal."

- (iv) o creditamento do IPI por decorrência da aquisição de matérias-primas incorporadas ao produto final ou semifinal, favorecidas com isenção do imposto, tem amparo no princípio constitucional da não-cumulatividade;
- (v) o IPI não é um imposto direto, pois não incide sobre o produto em si, mas somente sobre o valor agregado na industrialização anterior, sendo que a sua não-cumulatividade é uma garantia constitucional que condiciona, ainda, a validade das normas inferiores à compatibilidade com os seus ditames;
- (vi) toda omissão da lei ou do administrador, que, de qualquer forma, obstrua a não-cumulatividade do IPI, é inconstitucional;
- (vii) não é necessário o anterior recolhimento dos valores aos cofres públicos para que se verifique o direito ao crédito do IPI, sendo certo que o termo "cobrado" não se refere ao "efetivamente pago", mas apenas ao "incidente";
- (viii) a competência tributária não se extingue somente ao impor tributos, mas também ao isentar do pagamento o contribuinte em algumas circunstâncias, o que deve ser feito até em obediência aos objetivos nacionais, que rezam a primazia pelo desenvolvimento nacional, com a redução das desigualdades regionais, *"daí se admitir a existência de isenção sobre uma determinada região (Manaus), ou sobre um determinado objetivo (estimular exportações)."*;
- (ix) *"a modificação da lei quanto ao aspecto temporal (suspensão) constitui modalidade de isenção. A diferença da nomenclatura não justifica a adoção de diverso tratamento jurídico."*;
- (x) o dever do contribuinte não está vinculado à saída do produto industrializado, mas também à compensação dos créditos/débitos de diferentes operações, sendo assim, não havendo na operação anterior o crédito do imposto, a saída do produto industrializado não pode gerar o dever de pagar imposto ao contribuinte;
- (xi) *"a anulação dos créditos referentes a produtos entrados com suspensão implica na ausência de capacidade contributiva da exação futura. Daí ser jurídico e constitucional o aproveitamento dos créditos de IPI relativo a produtos entrados no estabelecimento da*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Rosa com suspensão do imposto.”, em face do que o discutido auto de infração deveria ser anulado;

- (xii) *“a determinação legal que resulta na não utilização do crédito na operação anterior, pela inconstitucionalidade e ilegalidade, implicam na utilização do imposto como meio de confisco, o que é reprimido veemente pela Lei Maior.”;*
- (xiii) a função dos juros é a de recompor o patrimônio do Estado, lesado pela demora do contribuinte, e, considerando-se que a Taxa SELIC não tem caráter moratório, mas sim natureza remuneratória, não pode ser utilizada como instrumento para compor o patrimônio lesado;
- (xiv) não pratica ato de comércio com “consumidores”, pois seus produtos são revendidos a comerciantes e industriais, atacadistas e varejistas, sendo assim, *“a própria assertiva do fisco é suficiente para demonstrar sua incorreção, até porque, se a transferência do encargo financeiro realmente significasse, teriam que ser estornados todos os créditos de IPI relativos a matéria-prima e materiais de embalagem entrados nos estabelecimentos da Rosa não ‘favorecidos’ com a suspensão do imposto.”;*
- (xv) se a multa é fixada em valor que se aproxima ao valor que fatura, é evidente que se trata de confisco, pelo que se impõe a redução da multa ao máximo de 20%, fixada na Lei Tributária vigente na época da suposta infração; e
- (xvi) para a determinação do valor da multa, também não foi observado o que determina o RIPI, em seu art. 350 e seguintes, portanto, *“a pena imposta é incompatível com a descrição dos fatos apresentada no Auto e (iii) a multa é confiscatória, deve ser provida a defesa, para o fim de reduzi-la.”*

Diante desses argumentos, colacionando vasta doutrina e jurisprudência, a Recorrente pediu pela improcedência da ação fiscal ou se assim não fosse entendido, pela adequação da multa aplicada, bem como o afastamento do uso da Taxa SELIC como parâmetro nos cálculos.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, a autoridade singular não acatou as alegações da Recorrente, por entender ser o lançamento procedente, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Período de apuração: 11/07/1998 a 31/07/1999

Ementa: CRÉDITO DE INSUMOS: O direito ao crédito de IPI, na aquisição de insumos, liga-se à uma operação em que o imposto foi pago e à operação subsequente onde há imposto a pagar. A aguardente amparada por suspensão de IPI não gera direito a crédito ao seu adquirente industrial que der saída a produto tributado que tenha como insumo referida aguardente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 11/07/1998 a 31/07/1999

Ementa: ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS – Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme os ditames do art. 13 da Lei 9.065/95 e art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, uma vez que estas se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria: Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 11/07/1998 a 31/07/1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO – Nos casos de lançamento de Ofício, na hipótese de falta de recolhimento, cabe a aplicação da multa no percentual de 75%, conforme a legislação de regência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário de fls. 177/217, tempestivamente, colacionando os mesmos argumentos da peça impugnatória, salientando, ainda, que:

- (i) *“a intimação para efetuar o depósito citado, além de violar as garantias constitucionais do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa, desconsidera a legislação que rege o procedimento contencioso administrativo, ultrajando o Princípio Constitucional da Estrita Legalidade, estabelecido pela Constituição Federal, no artigo 37, ...”, desta forma, requer o processamento do recurso sem que necessite efetuar tal depósito, trazendo vasta doutrina e jurisprudência para sustentar seu entendimento e, às fls. 227/229, anexa Mandado de Segurança que lhe foi favorável.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Requeru, assim, a reforma da decisão recorrida e o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'J' followed by a larger, more complex cursive mark.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo e por atender aos demais requisitos legais de admissibilidade.

Antes de adentrar ao caso, cabe fazer uma análise do fato impositivo do IPI e do princípio da não-cumulatividade.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à União a competência tributária para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme letra expressa de seu art. 153, IV:

"Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior."

Tendo como base a norma constitucional, já podemos construir a Norma Padrão do Imposto sobre Produtos Industrializados, cujos critérios ou elementos constitutivos são informados, explícita ou implicitamente, pela norma constitucional.

Contudo, faltariam alguns elementos que são informados pela norma jurídica que outorga o exercício da competência tributária. É de notar-se que toda competência tributária é dada segundo um determinado limite, ou seja, ao se falar em norma de competência, automaticamente fala-se em traçar os limites desse poder. Por isso entendemos que nenhuma diferença traz ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

estudo jurídico de determinado tributo se analisarmos a outorga pela competência tributária ou pelo limite do poder de tributar, pois ambos estão a delimitar (positiva ou negativamente) esta aptidão que a pessoa política tem para instituir tributos.

A norma matriz do Imposto sobre Produtos Industrializados tem sua origem no antigo Imposto sobre Consumo, regido pela Lei nº 4.502/64, o qual foi renomeado com a Constituição Federal de 1967 e pelo Decreto-Lei nº 34/66, art. 1º. A alteração da denominação desse imposto "*ajustou-se à sua natureza. Ligou-se melhor o fato econômico da produção, mostrando que a queda do tributo aparece no ato da produção do produto, não no ato de seu consumo.*"¹ Ainda que alterada a denominação do Imposto sobre Consumo, continua sendo a Lei nº 4.502/64 a matriz legal do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Sob apreciação dos comandos normativos do IPI, contidos na norma jurídica tributária, podemos desvendar os elementos constitutivos da Regra-Matriz de Incidência Tributária, em especial o que nos interessa para o caso, o fato imponível do IPI ou o critério material que o orienta.

O critério material do Imposto sobre Produtos Industrializados é, primordialmente, a saída do produto do estabelecimento industrial, mas equiparado à industrialização está a importação. Assim estabelece o art. 2º da Lei nº 4.502/64:

"Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor."

¹ Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário, Vol. 1, Sistema Tributário da Constituição de 1969*, RT, São Paulo, 1973.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Vislumbra-se, assim, duas hipóteses materiais que ensejam a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma própria da industrialização e outra juridicamente equiparada quando da importação.

Por critério material, então, temos a saída do produto do estabelecimento industrial ou o desembaraço aduaneiro na importação.

A exemplo dos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza, podemos concluir que o Imposto sobre Produtos Industrializados, ao conter duas hipóteses distintas, contém, em sua única nomenclatura, dois impostos.

Cabe, nessa altura, uma crítica ao art. 46 do Código Tributário Nacional, que estabelece três fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados: (i) a saída do estabelecimento industrial; (ii) o desembaraço aduaneiro; e (iii) a arrematação de produtos apreendidos ou abandonados.

Esta última hipótese, cujo critério material é a arrematação, tenho para mim que não constitua, especificamente, novo imposto, mas, tão-somente, incidência decorrente da saída do produto ou da importação, quando, nos casos previstos pela legislação aplicável, imponha o perdimento ou se constate o abandono, situações possíveis em ambos os casos.

Intitulo o critério material descrito no inciso III do art. 46 como critério de conformação, pois possibilita a arrecadação do imposto nas situações cujo ato da saída ou do desembaraço não se dá pelo contribuinte originário, mas sim pelo arrematante ou pelo Estado no exercício de sua capacidade administrativo-tributária ou de poder de polícia. Por conta disso que, provavelmente, tal fato imponível tenha deixado de figurar dentre as situações eleitas pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, desde a edição do Decreto nº 87.891, de 23 de dezembro de 1982.

Dessa primeira análise, percebemos que o fato jurídico que inicia a dinâmica de incidência da norma tributária é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, sendo que, a partir desse momento, já é devido o imposto. Vejamos, então, a importância do princípio constitucional no Sistema de Direito Positivo.

O princípio da não-cumulatividade, batizado assim pela doutrina, é a regra constitucional que dispõe a respeito do Imposto sobre Produtos Industrializados, como visto acima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

Princípios são normas jurídicas que, por força de sua característica genérica e conterem valores que devem ser perseguidos, orientam os agentes produtores de normas e a interpretação das normas jurídicas veiculadas no sistema, ou seja, são verdadeiras diretrizes, no caso, constitucionais que orientam as normas do sistema.

Roque Antonio Carrazza entende por princípio jurídico como *“um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”*²

Para Paulo de Barros Carvalho, *“os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.”*³

Celso Ribeiro Bastos, por sua vez, ao expor sobre a matéria em seu *Curso de Direito Constitucional*, concede aos princípios tratamento de valores fundamentais do ordenamento jurídico, salientando que: *“Alcançam os princípios esta meta à proporção que perdem o seu caráter de precisão de conteúdo, isto é, conforme vão perdendo densidade semântica, eles ascendem a uma posição que lhes permite sobressair, pairando sobre uma área muito mais ampla do que uma norma estabelecadora de preceitos. Portanto, o que o princípio perde em carga normativa ganha como força valorativa a espriar-se por cima de um sem-número de outras normas.”*⁴

Portanto, certo que, ao nos depararmos com uma norma constitucional, teremos que compulsar seu ingrediente axiológico e, ao correlacionarmos-lo com todo o sistema de direito

² Carrazza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª edição, São Paulo, Malheiro, 1999, p.31.

³³ Carvalho, Paulo de Barros. *Op. cit.* p. 90.

“Sendo Objeto do mundo cultural, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grande porção do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos seguimentos. Em direito, utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras que falamos (...), mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo e a consideração da norma.”

⁴ Bastos. Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

positivo, poderemos perceber sua relevância, para saber se estamos diante de uma norma que veicula expressamente um princípio ou não, ou seja, a partir do momento em que a carga valorativa da norma empreender-lhe caráter genérico norteador de outras normas poderemos dizer que estamos diante de um princípio constitucional e, no caso em espécie, de um princípio constitucional tributário.

Voltemos, então, ao princípio da não-cumulatividade para averiguarmos seu grau valorativo e sua influência sobre o sistema, a fim de constataremos seu caráter normativo como princípio.

A norma que veicula a da não-cumulatividade afeta aos tributos Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, tem como conteúdo semântico a imperatividade de ser compensado com o imposto devido a cada operação o recolhido nas operações anteriores, de modo que o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) estará obrigado a adimplir obrigação resultante do valor da mercadoria que deu saída de seu estabelecimento diminuído dos valores dos impostos pagos nas operações anteriores.

A inserção do princípio da não-cumulatividade tem lugar especial na estrutura da exigibilidade do IPI. A própria Constituição Federal especifica que o princípio da não-cumulatividade se dá em momento imediatamente posterior ao “*fato gerador*” no momento em que o imposto passa a ser exigível, ou seja, “*compensando-se o que for devido em cada operação – presumi-se que a operação já ocorreu ou está ocorrendo – com o montante cobrado nas anteriores*”. Frise-se: “*cobrado nas anteriores*”.

A norma constitucional não se refere à operação imediatamente anterior ou, ainda, que é a operação anterior que faz nascer o dever de aplicação do princípio da não-cumulatividade. A CF dá um tratamento genérico ao mencionar “*nas operações anteriores*”. Isso alia-se a uma coerência lógica do sistema do IPI, pois ele foi criado como tributo de valor agregado por meio da metodologia do IPI.

“Objetiva a norma, por este meio, impedir a tributação em ‘cascata’, assegurando que, no preço de venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste.” (voto do Exmo. Ministro Relator Ilmar Galvão, nos autos do RE nº 212.484-2/RS, que tratou do direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas da ZFM).

“A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior (...) Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

operação subsequente tributável.” (voto do Exmo. Ministro Relator-Designado Nelson Jobim, nos autos do RE nº 212.484-2 RS, que tratou do direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas da ZFM)

Bem, no caso, estamos diante de uma situação de fato em que a Recorrente pretende creditar-se do IPI sujeito à suspensão na forma da Medida Provisória nº 1413/96, convertida na Lei nº 9.493/97, ou seja, para as empresas produtoras de álcool a saída dos produtos do estabelecimento industrial ocorre com suspensão não gerando crédito para a adquirente, no caso a Recorrente. E mais, a fornecedora atingida pela suspensão estaria obrigada a estornar o crédito de IPI relativo às aquisições de insumos. Temos aí duas situações, uma, que a suspensão não gera crédito para a adquirente, e outra, que a sistemática da suspensão acarreta o estorno dos créditos para a fornecedora.

Aplicando a esta cadeia a norma da não-cumulatividade, verificaremos que o estorno dos créditos pela fornecedora implica em pagamento definitivo do IPI, não alcançando o consumidor final, e que o não aproveitamento de tais créditos na fase posterior implica no pagamento duplicado do IPI sobre a parcela de valor já paga pelo fornecedor.

Imaginemos uma operação com a aquisição de insumos, por um contribuinte que estivesse sob o regramento implementado pela Lei nº 9.493/97, no valor de \$1.000, em que tivéssemos de IPI no valor de \$100, e que, quando da venda do produto, no valor de \$2.000, o IPI suspenso não geraria crédito para fase posterior da cadeia, e o adquirente, da saída de seu produto, no valor de \$3.000, tivesse que recolher \$200 a título de IPI. Em linhas gerais, teríamos:

Na dinâmica de crédito e débito do IPI com suspensão, temos:

	Fornecedor Industrial		Adquirente Industrial	
	Crédito	Débito	Crédito	Débito
Aquisição	100	0	0	0
Venda	0	0	0	300
Imposto pago	100			300

Aplicando-se o princípio da não-cumulatividade a esse caso, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, e considerando aí a aquisição do “Fornecedor Industrial” como operações anteriores, teremos:

	Fornecedor Industrial		Adquirente Industrial	
	Crédito	Débito	Crédito	Débito
Aquisição	100	0	100	0



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91

Acórdão : 202-13.368

Recurso : 113.805

Venda	0	0	100	300
Imposto pago	100			200

Percebe-se, portanto, que, analisando a cadeia como um todo, o IPI incidiu duas vezes sobre os insumos utilizados na primeira industrialização, quando fizeram parte da segunda industrialização.

Ora, os fatos demonstram que não foi respeitada a não-cumulatividade do IPI no caso em pauta. Se a norma tivesse mantido o crédito do fornecedor atingido pela suspensão, no entanto, tal análise não seria cabível e estaríamos diante de um diferimento do imposto com características de benefício àquela fase da cadeia, especificamente.

Assim, entendo que, sob os reclamos das normas legais e constitucionais do princípio da não-cumulatividade, a suspensão do IPI não pode ser levada a efeito da forma pela qual foi, cabendo à questão solução nos mesmos moldes do que já foi decidido nesta Câmara, para os casos de aquisição de produtos isentos da ZFM – Xarope de refrigerantes – na linha do concedido pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 212.484-2/RS, que teve como Relator o Exmo. Ministro Ilmar Galvão e Relator do Acórdão o Ministro Nelson Jobim, em Sessão do Tribunal Pleno de 05/03/1998, cuja ementa é a seguinte:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido.”

Ora, como se poderia admitir o direito ao crédito de IPI relativo a insumos adquiridos com isenção da ZFM, que, diga-se de passagem, também foram adquiridos com suspensão ou isenção pela empresa lá localizada (portanto, com isenção ou suspensão em duas fases da mesma cadeia) e não adotar o mesmo raciocínio para o caso de suspensão do imposto, como é o tratado neste processo?

Foge à lógica e ofende o princípio da igualdade, pelo qual trata-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas igualdades, e não desigualmente os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.003097/99-91

Acórdão : 202-13.368

Recurso : 113.805

desiguais na desmedida de suas desigualdades – deve-se vetar e evitar relação inversamente proporcional – permitir o crédito no primeiro e não permitir neste.

Devo deixar ressaltado que, a princípio, foi contra a decisão do STF, por não conter substrato econômico-jurídico que justificasse a compensação, mas neste caso nem esse argumento pode suportar a vedação ao crédito, como demonstrado nos quadros acima.

Ciente da difícil tarefa de levar a efeito o conteúdo normativo do art. 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 9.784/99⁵, em face de sua novel vigência, entendo que tenho o dever de julgar segundo minha convicção e os pressupostos jurídicos inseridos no nosso sistema de direito positivo, esperando que, no caso de não ser acompanhado em meu entendimento, ser contraditado por argumentos que suplantem a questão acerca da igualdade acima colocada.

Mas, as impropriedades da suspensão do IPI, que atinge o caso em pauta, não param por aí. A Exposição de Motivos nº 220, que instruiu essa norma, dá como seu objetivo a solução dos problemas com a malfadada “máfia da vodca”, ou seja, criou-se um mecanismo de suspensão do IPI, com vistas a facilitar a fiscalização de fraudes, ou melhor, para evitar as fraudes, em detrimento dos limites jurídicos, legais e constitucionais, da tributação da União, em detrimento da não-cumulatividade do IPI. Ora, o fim da norma tributária não é vedar a fraude mas criar mecanismos para arrecadar e melhor arrecadar os tributos sob a égide do direito e respeito às garantias constitucionais.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO

⁵ “Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
I - atuação conforme a lei e o Direito; (...).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

**VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA**

Reporto-me ao relatório da lavra do ilustre **Conselheiro-Relator Luiz Roberto Domingo**.

Versa a presente controvérsia sobre o **recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**, no período de janeiro a julho de 1999.

A empresa recorrente tem por objeto **social a venda de bebidas alcoólicas**, classificadas na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI nas posições 2208, acondicionadas, após o processo de engarrafamento, em **recipientes de capacidade não superior ao limite máximo permitido para venda a varejo**.

A matéria que deu margem à **divergência no Colegiado** versa sobre a possibilidade de **creditamento do IPI** referente aos **produtos adquiridos** pela recorrente com suspensão do imposto.

No entender do ilustre Relator, a recorrente **teria direito a se creditar dos valores do IPI** referentes a produtos que foram adquiridos com a **suspensão do imposto** determinada pelo artigo 4º da Lei nº 9.493/97.

A operação de saída dos produtos **classificados na TIPI nas posições 2208**, em recipientes de capacidade superior ao limite máximo **permitido para venda a varejo**, para industriais que utilizem os produtos mencionados como **insumo na fabricação de bebidas**, atacadistas e cooperativas de produtores, e engarrafadores dos **mesmos produtos**, equipara os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores a **estabelecimentos industriais**, segundo determina o artigo 4º da Lei nº 9.493/97, que, para **melhor entendimento da questão**, passamos a transcrever, juntamente com o seu artigo 3º:

“Art. 3º. Ficam equiparados a estabelecimento industrial, independentemente de opção, os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI, e acondicionados



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos:

I – industriais que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

II – atacadistas e cooperativas de produtores;

III – engarrafadores dos mesmos produtos.

Art. 4. Os produtos referidos no artigo anterior sairão com suspensão do IPI dos respectivos estabelecimentos produtores para os estabelecimentos citados nos incisos I, II e III, do mesmo artigo.

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo aplica-se também às remessas dos produtos mencionados, dos estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores para os estabelecimentos indicados nos incisos I, II, e III, do artigo anterior.” (grifamos)

Concessa venia a posição do nobre Relator, o creditamento do IPI referente a operações que se deram sem a incidência daquele imposto configura-se em enriquecimento sem causa do sujeito passivo, que irá usufruir de valores que não foram por ele suportados.

Por força do princípio da não-cumulatividade, inserto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o cálculo da importância a recolher, a título de IPI, dá-se com o confronto entre o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada período de apuração, com o montante do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento dos produtos tributados, no mesmo período (art. 25 da Lei nº 4.502/64).

A não-cumulatividade do IPI opera-se através do sistema de crédito, sendo que o adquirente tem direito ao crédito do imposto destacado na operação anterior, que compensará com o que for devido na operação seguinte. Estando suspenso o imposto em uma operação, nela não haverá pagamento do IPI e, por via de consequência, não gerará crédito, o que, em termos práticos, significaria o diferimento do recolhimento do imposto para a operação seguinte.

Assim, se os produtos que foram inseridos no processo de industrialização da recorrente, quando de sua aquisição, não foram gravados com a incidência do IPI, que por força



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.003097/99-91
Acórdão : 202-13.368
Recurso : 113.805

de lei foi suspenso, não há como adicionar os valores correspondentes ao tributo suspenso na operação de cálculo do imposto a pagar.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do citado princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo, portanto, instituto de direito público, devendo o seu exercício se dar nos estritos ditames da lei, e, como enfatizado pela decisão singular, *“o aproveitamento dos créditos é garantido pela própria estrutura do IPI, o que não tem o condão de tornar admissível o creditamento de imposto que não foi pago, se não houver expressa previsão em lei para tanto”*.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2001


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA