



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE S

2.º	0. 21 / 12 / 2000
C	
C	
C	Rubrica

Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

Sessão : 07 de junho de 2000  
Recurso : 114.011  
Recorrente : SPAIPA S/A - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI – JURISPRUDÊNCIA** – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. **CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS** – Conforme decisão do STF – RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. **Recurso provido.**

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

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

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
Presidenta e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olimpio Holanda, Valdemar Ludvig, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13830.001005/99-04**

**Acórdão : 201-73.841**

**Recurso : 114.011**

**Recorrente : SPAIPA S/A - INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e leio, a seguir, relatório que compõe a decisão recorrida (461/463).

Inconformada com o lançamento, a contribuinte, tempestivamente, apresentou a Impugnação de fls. 285 a 325.

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa julgou parcialmente procedente a exigência fiscal, resumindo seu entendimento nos termos da ementa de fls. 460 que se transcreve:

“Assunto: IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Anulado o lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Pública de cinco anos para efetuar novo lançamento.

PRELIMINAR. DILAÇÃO PROBATÓRIA.

Rejeita-se o pedido de produção posterior de provas, quando nos autos estejam reunidos todos os elementos necessários ao julgamento da lide.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não possui competência para declarar a inconstitucionalidade da lei.

IPI. CRÉDITO FICTO.

A escrituração do crédito ficto de IPI, quando a operação anterior é desonerada do imposto, só é possível diante de autorização legal expressa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13830.001005/99-04  
**Acórdão** : 201-73.841

**IPI. CRÉDITO BÁSICO.**

A escrituração de valores recolhidos a maior como crédito básico do imposto não possui respaldo legal.

**IPI. PAGAMENTO PARCIAL.**

Excluem-se da glosa as quantias objeto de pagamento parcial efetua-se a reconstituição dos saldos da escrita fiscal.”

Insurgindo-se contra a decisão prolatada na primeira instância administrativa, a requerente, às fls.481/483, apresenta recurso voluntário tempestivo, requerendo que se atenda ao julgamento do Mandado de Segurança Coletivo e a decisão transitada em julgado, em obediência ao artigo 156, X do CTN e à própria decisão administrativa nº 0.300.

É o relatório.



**Processo** : 13830.001005/99-04  
**Acórdão** : 201-73.841

#### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

A acusação fiscal diz respeito à apropriação e utilização de crédito de IPI, entre o terceiro decêndio de março de 1994 ao primeiro decêndio de fevereiro de 1996, relativo às aquisições de matéria-prima isenta do citado imposto.

O embasamento legal do auto de infração citou o artigo 107, II, c/c os artigos 82, I, 112, IV e 59 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

A atuada adquiriu concentrados, matéria-prima para fabricação de refrigerantes da empresa RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda.

Pelos documentos levantados pela fiscalização as alíquotas são de 40%. Não há que se cogitar do Decreto nº 1.702, de 16.11.95, que reduziu a alíquota do imposto, que era de 40% para zero e do Decreto nº 1.813, de 08.02.96, que elevou a alíquota para 27%. O período fiscalizado vai até junho de 1996, e a fiscalização, às fls. 08, teve o cuidado de zerar os créditos relativos ao 2º decêndio de novembro/95 ao 1º decêndio de fevereiro/96.

O concentrado adquirido pela contribuinte classifica-se na posição 21.06.90 da TIPI, alíquota 40%.

A autoridade de primeira instância, fls. 460, julgou parcialmente procedente a exigência fiscal.

Apesar de o auto de infração não citar os artigos 45, incisos XXI e XXVI e 82, inciso XI, dou como válido o auto de infração, apesar de a capitulação não completar, pois a contribuinte apresentou sua defesa, não tendo sido cerceada, inclusive apresentando declaração do Ministério do Planejamento e Orçamento em que comprova que a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., através da Resolução nº 387/93 CAS, obteve aprovação para a fabricação dos produtos concentrados e base para bebida edulcorante e corante caramelo concentrado, estando obrigada a atender o processo Produtivo Básico do Parecer Técnico nº 88/93 – SAP/DEPRO. É que a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. goza dos benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 1.435/75, é fornecedora dos insumos à empresa atuada.

Registre-se que o dispositivo do inciso XXI, art. 45, do RIPI não permite ao adquirente creditar-se do IPI como se devido fosse. Quanto ao inciso XXVI do artigo 45 do RIPI/82, a fornecedora obteve aprovação de seus projetos pela SUFRAMA através das Resoluções



Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

nº 387/93, que lhe conferiu os incentivos previstos no Decreto-Lei nº 288/67, matriz legal do inciso XXI do RIPI/82, com as alterações introduzidas pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

A matéria, objeto do auto de infração, não é desconhecida pelos Conselheiros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apesar desta Câmara enfrentar o mérito da mesma, nesta ocasião. Assim, fiz questão de citar os dispositivos citados e seu entendimento pelas autoridades lançadoras do tributo.

Preliminarmente e com vistas à melhor compreensão das questões, envolvendo a situação fática do presente processo, cumpre-me transcrever a legislação de regência, que rege a matéria:

**Decreto nº 87.981, de 1982 – RIPI:**

*“Art. 45. São isentos do imposto:*

.....  
*XXI – os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou à comercialização em qualquer ponto do território nacional, executados os obtidos pelo processo de acondicionamento ou reacondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, etc.....*

*XXVI – os produtos 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. A isenção não alcança o fumo do capítulo 24.....*

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

.....  
*XI – do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos por estabelecimento industrial com a isenção do inciso XXVI do artigo 45, desde que para emprego como matéria prima, produto intermediário*



Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

*ou material de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto."*

**Decreto-Lei nº 288, de 28.02.67 que regula a Zona Franca de Manaus:**

*"Art. 9º. Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, que se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.*

*§1º – A isenção de que trata este artigo no que diz respeito aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, que devam ser internados em outras regiões do país, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no artigo 7º deste Decreto-lei (redação dada pela Lei nº 8.387/91)."*

**Decreto-Lei nº 356, de 15.08.68, que estende benefícios do Decreto-Lei nº 288/67 às áreas da Amazônia Ocidental:**

*"Art. 1º. Ficam estendidos às áreas pioneiras, fronteiras e outras localizadas da Amazônia Ocidental os favores fiscais concedidos pelo Decreto-lei nº 288, de 28.02.67, e seu regulamento aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados, ou fabricados na Zona Franca de Manaus para utilização e consumo interno naquelas áreas.*

*§1º. A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelo Estado do Amazonas, Acre, Territórios Federais de Rondônia e Roraima, consoante estabelecido no parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 291, de 1967." (grifo nosso)*

**Decreto-Lei nº 1.435, de 16.12.75 que altera a redação do artigo 7º do Decreto-Lei nº 288/67 e do artigo 2º do Decreto-Lei nº 356/68:**

*"Art. 6º. Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo parágrafo 4º do DL nº 291/67."*

Parágrafo 4º do artigo 1º do DL nº 291/67:



Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

*“Para fins deste Decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados da Amazônia, Acre, Territórios de Rondônia e Roraima.” (grifo nosso)*

*“§1º. Os produtos a que se refere o caput deste artigo gerarão crédito do imposto sobre Produtos Industrializados, calculados como se devido fosse sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

*§2º. Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais, cujos projetos tenham sido elaborados pela SUFRAMA.”*

### **RESOLUÇÃO SUFRAMA nº 387/93**

Aprova o projeto industrial de atualização da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico nº 088/93 – SAP/DEPRO, para produção do concentrado e base para bebida, edulcorante e corante caramelo concentrado, concedendo-lhe, pelo prazo estabelecido no artigo 40 das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, os benefícios fiscais previstos no DL nº 288/67, regulamentado pelo Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, alterado pelo DL nº 1.435/75, com a nova redação da Lei nº 8387/91 e legislação complementar pertinente.

### **RESOLUÇÃO SUFRAMA nº 457/88**

Aprova o projeto industrial de implantação da empresa Concentrados da Amazonas Ltda. na Zona Franca de Manaus, para a produção de concentrado coca-cola natural e artificial, concedendo-lhe os benefícios fiscais previstos no DL nº 288/67, regulamentado pelo Decreto nº 61.244, de 28.08.67, Decreto-lei nº 1.435, de 16.12.75 e legislação pertinente.

### **Decreto nº 728, de 21.01.93:**

*“Art. 2º. O objetivo da SUFRAMA é administrar a Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental e seus benefícios.”*

Transcrita a legislação de regência, resta concluir que o § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 291/67 inclui na Amazônia Ocidental o Estado do Amazonas, no qual se situa Manaus e sua Zona Franca. Tal fato é corroborado pelo §1º do Decreto-Lei nº 356/68, diploma legal que estendeu os benefícios da Zona Franca de Manaus à Amazônia Ocidental.



Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

Por sua vez, forçoso é afirmar que o § 2º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 estatuiu que os incentivos fiscais, previstos naquele diploma legal, aplicam-se exclusivamente aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais, cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Não prevalece a afirmação de que os insumos sofreram processo industrial. Pelo contrário, consentâneo à legislação citada e pelos textos legais transcritos, principalmente pelo dispositivo do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, chega-se à conclusão que o objetivo colimado, por aquele Decreto-Lei, era incentivar a industrialização de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. O incentivo alcança produtos que sofrem industrialização.

Por fim, frise-se que a autuada é adquirente de produtos fornecidos por empresa detentora do benefício fiscal previsto nos Decretos-Leis nºs 288/67 e 1.435/75. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes caminha no sentido de não penalizar o adquirente, quando se conhece os remetentes ou fornecedores. É a própria fiscalização que identifica os fornecedores como detentores do incentivo fiscal da isenção.

Com essas considerações, e citada toda a legislação pertinente ao fato concreto, tenho como afastada a argumentação das autoridades: lançadora e julgador monocrático. Resta-me, então, trazer ao conhecimento deste Colegiado a jurisprudência da mais alta Corte Judicial deste país, do Supremo Tribunal de Justiça sobre a questão em exame.

O assunto já foi objeto de julgamento no Supremo Tribunal Federal, tendo como relatores, em Agravo de Instrumento, os senhores Ministro Carlos Velloso e Ministro Maurício Corrêa, e em Recurso Extraordinário, no Tribunal Pleno, o Ministro Nelson Jobim.

A manifestação inequívoca e definitiva do STF pacificou a matéria relativa à questão da não-cumulatividade do IPI sob o regime de isenção. Assim é de ser atendido o Decreto nº 2.356, de 10.10.97, que determina em seu artigo 1º o seguinte:

*“Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”*

Peço licença aos meus pares para trazer o voto do ilustre Ministro Nelson Jobim, prolatado no Recurso Extraordinário nº 212.484-RS:

“O ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.



**Processo** : 13830.001005/99-04  
**Acórdão** : 201-73.841

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. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

Os produtores de outros xaropes, insumo para outro tipo de refrigerantes, não se transferiram para a Zona Franca de Manaus. Não se transferiram porque não desejaram ou porque era economicamente impossível. Não importa.

Esse fato criou um sério problema de mercado.

A fabricação de xarope sofria, até fevereiro ou março do ano passado, a incidência de uma alíquota de 40%.



**Processo : 13830.001005/99-04**  
**Acórdão : 201-73.841**

Portanto, como se tem a isenção do IPI sobre o xarope produzido na Zona Franca de Manaus, os produtores de Coca-Cola disputariam no mercado de forma privilegiada em relação aos produtores de guaraná, por exemplo.

Em razão disso, procedeu-se uma alteração na lei que regulamentou os sucos no Brasil. Reduziu-se em 50% a alíquota relativa a refrigerantes oriundos de extratos concentrados de suco de fruta ou de semente de guaraná, de 40%.

Foi a forma pela qual tentou-se equilibrar a concorrência.

Os produtores de Coca-Cola não pagam IPI sobre o xarope, mas são obrigados pela incidência da alíquota de 40% sobre o refrigerante.

Os outros produtores pagam IPI sobre o xarope, mas gozam de uma redução de 50% sobre a alíquota de 40%.

Após isso, para estabelecer uma concorrência mais leal, a TIPI - Tabela de Imposto de Produtos Industrializados – reduziu a alíquota sobre o xarope de 40% para 27%.

Sei da existência de virtual conflito entre a Fazenda e os produtores de Coca-Cola quanto às margens. Segundo informações, os produtores de xarope teriam aumentado o seu valor para o de obter maior resultado na isenção.

Volto ao tema.

Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros – produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca – gozariam de um crédito em relação à parte isenta.

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.



Processo : 13830.001005/99-04  
Acórdão : 201-73.841

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM: *"havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto ..."*.

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

Então, quando os Estados obtiveram a Emenda Passos Porto, vindo posteriormente a matéria para o texto constitucional (§ 2º do inciso III da letra "a" do art. 155), o que ocorreu, na verdade, foi apenas a constitucionalização de uma experiência com o ICMS.

Se tivermos, na hipótese, uma decisão no sentido de acompanhar o voto do Ministro-Relator, teremos uma distorção no que diz respeito às alíquotas vigentes do IPI, uma vez que os produtores de sucos teriam uma redução de cinquenta por cento, mas os produtores não de sucos não teriam a mesma redução.

Com a vênia do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente.

Sr. Presidente, com as vênias ao Sr. Ministro Ilmar Galvão e pelas razões expostas, ousou discordar de S. Exa., não conhecendo do recurso extraordinário."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13830.001005/99-04**  
**Acórdão : 201-73.841**

Assim colocado, dou provimento ao recurso da contribuinte.  
É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'LH Galante de Moraes', written over the printed name.

**LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES**