MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 14 / 05 / 2004
VISTO

Processo nº : 10166.004958/00-69
Recurso nº : 119.070
Acórdão nº : 201-77.384

Recorrente : PRINTER GRÁFICA E FORMULÁRIOS CONTÍNUOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO.

O direito ao ressarcimento de créditos do IPI pago na aquisição de insumos tributados com alíquota positiva e que foram aplicados na industrialização de produtos tributados com alíquota zero somente passou a existir a partir da vigência da Lei nº 9.779/98.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRINTER GRÁFICA E FORMULÁRIOS CONTÍNUOS LTDA.

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

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Roberto Velloso (Suplente), Adriana Gomes Rêgo Galvão, Hélio José Bernz e Rogério Gustavo Dreyer.

Processo nº : 10166.004958/00-69
Recurso nº : 119.070
Acórdão nº : 201-77.384

Recorrente : PRINTER GRÁFICA E FORMULÁRIOS CONTÍNUOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição/ressarcimento referentes a saldos de créditos decorrentes de IPI, relativos às operações no mercado interno de insumos tributados com alíquota positiva adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados à alíquota zero.

Tempestivamente, a recorrente apresentou impugnação de fls. 183/189, cujos argumentos transcrevo do relatório da decisão recorrida (fls. 196/198):

> *"- a requerente preenche todas condições legais para obter o ressarcimento pretendido, sendo, legalmente, infundados os obstáculos opostos pela Parecerista;*
>
> *- ao contrário do afirmado pela autoridade recorrida, para períodos anteriores a 1º de janeiro de 1999, há amparo legal para se conceder o ressarcimento de créditos do IPI, in casu, a IN nº 125, de 07/12/89 (posteriormente substituída pela Instruções Normativas SRF nº 21/97 que foi alterada pelas INs SRF nºs 73/97 e 33/99) que estabelecia como base do direito ao ressarcimento ' aqueles apurados de **créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, inclusive os relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos isentos, não tributados e de alíquota zero, para os quais a manutenção e a utilização hajam sido expressamente asseguradas, serão deduzidos do valor do IPI devido por operações realizadas no mercado interno. ';***
>
> *- o contestado Despacho Decisório conteria dois erros - estaria baseado em legislação editada posteriormente aos fatos geradores e teria dado interpretação restritiva aos dispositivos legais concessivos do direito pleiteado — que tornaram sem sentido a intenção do legislador de devolver ao contribuinte aquilo que dele foi recebido indevidamente;*
>
> *- a expressão 'inclusive', citada na legislação, deve ser entendida como 'e também', ou seja, os créditos decorrentes de incentivos fiscais e também os demais, os outros, relativos às matérias-primas, etc.;*
>
> *- Logo, o ressarcimento envolve tanto os créditos incentivados, como os demais lá mencionados, data venia , não cabendo se fazer a tal distinção pretendida pela repartição no Despacho Decisório em comento, de forma a não se cair no crime de apropriação indébita;*
>
> *- o direito ao ressarcimento dos créditos de IPI estaria previsto na IN SRF nº 125/89 e, também, nas normas do RIPI/82, o que reforça a improcedência dos argumentos denegatórios ao pleito da Requerente;*
>
> *- quanto ao segundo ponto, de que não há prova de que não tenha havido repasse do ônus do imposto pago na aquisição dos insumos tributados para o custo final do produto nos períodos posteriores a 1º de janeiro de 1999, verifica-se, novamente, a intenção da ilustre parecerista por decidir onde a lei não lhe faculta.;*
>
> *- não há nos dispositivos legais citados qualquer vinculação entre o direito de ressarcimento e a não transferência do ônus do tributo. Ademais, pelo fato de a empresa declarar o Imposto de Renda com base no lucro presumido, a simples análise do balanço*

Processo nº : 10166.004958/00-69
Recurso nº : 119.070
Acórdão nº : 201-77.384

da empresa não autoriza a Parecerista afirmar ter havido a predita transferência do ônus tributário. As hipóteses levantadas pela Parecerista não se coadunam com a realidade dos fatos e derivam de meras ilações, que não encontram respaldo nas teses de direito tributário."

A autoridade de primeira instância indeferiu em parte a solicitação e proferiu a Decisão DRJ/BSA nº 1.348, de 31/07/2001 (fls. 193/215) assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1999

Ementa: RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO de Créditos.

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 dar-se nos estritos ditames da lei. O direito ao crédito do IPI referente a insumos empregados em produtos tributados à alíquota zero somente tornou-se possível a partir de 1º de janeiro de 1999 com o advento da Lei 9.779/1999, e restringe-se ao valor originário do imposto pago na aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos pelo estabelecimento industrial ou equiparado a partir dessa data.

SOLICITAÇÃO DEFERIDA EM PARTE."

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho em 26 de setembro de 2001 (fls. 217/235), repisando os pontos expendidos na peça impugnatória e acrescentando jurisprudência da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 201-73.130). Ao final, requer a reforma da decisão de primeira instância administrativa somente no que tange ao indeferimento do ressarcimento dos créditos anteriores a 1º de janeiro de 1999.

É o relatório.

Processo nº : 10166.004958/00-69
Recurso nº : 119.070
Acórdão nº : 201-77.384

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O objeto do recurso é a controvérsia sobre a existência ou não do direito ao ressarcimento de créditos básicos de IPI relativos a insumos aplicados na fabricação de produtos tributados com alíquota zero, ingressados no estabelecimento industrial até 31/12/1998.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis:*

> *"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*
>
> *I - omissis*
>
> *IV - produtos industrializados*
>
> *§ 3º O imposto previsto no inc. IV:*
>
> *I - Omissis*
>
> *II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;"*

Para atender à Constituição, o CTN dá, no art. 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

> *"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.*
>
> *Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."*

Conforme se pode verificar, a constituição e o CTN conceberam o sistema de débitos e créditos do IPI considerando o confronto do imposto pago na operação de entrada do insumo, com o imposto devido na operação de saída do produto industrializado.

O legislador ordinário, consoante esta diretriz, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido pelos produtos tributados dele saídos, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior); ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do

estabelecimento do contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem tributados à alíquota zero, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. Ora, não havendo débito na saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte, não há o que ser compensado; portanto, não se pode falar em créditos na entrada, pois o princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, I, do RIPI/1998 c/c art. 174, inc. I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

> *"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:*
>
> *I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

O dispositivo legal supra é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos cujas saídas são desoneradas do IPI. Isto de maneira alguma configura violação da regra da não-cumulatividade, pois esta não assegura o direito ao crédito relativo às entradas quando o produto industrializado não gera débito na saída. Não se olvide que a Constituição se refere à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: *o quantum debeatur.*

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3º, inc. I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal,

basta analisar a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/1998 para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Ora, não gozando o produto fabricado pela autuada de qualquer benefício fiscal, é inaplicável ao caso em lide o disposto na IN SRF nº 125/1989 e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF nº 21/1997, alterada pela IN SRF nº 73/1997, vez que tais dispositivos legais referem-se à compensação de créditos decorrentes de estímulos fiscais de IPI, o que, como já mencionado, não é a hipótese aqui em análise.

Ressalte-se que as citadas Instruções Normativas não poderiam tratar de créditos básicos, mas tão-somente dos incentivados, porquanto a Lei nº 4.502/1964, base legal dos Regulamentos do IPI, vedava expressamente a utilização e manutenção de crédito do Imposto pago na aquisição de insumos destinados à fabricação de produtos tributados à alíquota zero (Lei nº 4.502/1964, art. 25, reproduzido pelo art. 82, inc. I, do RIPI/1982). Assim, não faz sentido querer enxergar nas entrelinhas dessas Instruções Normativas um direito que a lei expressamente vedou.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal e, também, das instâncias inferiores não reconhece aos estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero o direito ao credito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

> *"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional n0 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.*
>
> *Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.*
>
> *Á lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:*
>
> *'O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.*
>
> *A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.' (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).*
>
> *Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos*

da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

'As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção. '

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime 'não podia dar lugar ao crédito fiscal federal' (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero 'uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto'. (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de conseqüência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távora , do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção 'emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fls. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário n.0 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n0 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O beneficio fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário n0 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.".

De outro lado, o art. 105 do CTN veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos. Daí, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero.

Assim sendo, retrotrair a Lei nº 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio.

Relativamente ao Acórdão nº 201-73.130, invocado pela recorrente, verifica-se que ele tratou de matéria diversa da discutida no presente caso, uma vez que naquele processo cuidava-se apenas de cumprir a coisa julgada em processo judicial que havia garantido ao contribuinte o direito de manutenção e utilização dos créditos acumulados quando da fabricação de produtos tributados com alíquota zero.

Inexistindo direito ao ressarcimento, torna-se despiciendo discutir a correção monetária e a incidência de juros de mora.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2003.

Josefa Maria Marques

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES