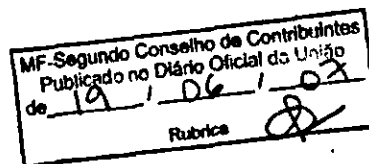


CC02/C01  
Fls. 306

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	10640.000257/99-20
<b>Recurso n°</b>	112.806 Voluntário
<b>Matéria</b>	Ressarcimento de IPI
<b>Acórdão n°</b>	201-79.826
<b>Sessão de</b>	06 de dezembro de 2006
<b>Recorrente</b>	VALVERDE INDÚSTRIA E TRANSPORTE LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Juiz de Fora - MG



**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/05/1992 a 31/08/1992, 01/10/1992 a 31/10/1992, 01/11/1992 a 31/12/1992, 01/01/1994 a 31/12/1996

**Ementa: IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. PRAZO.**

O prazo para pedido de ressarcimento de créditos de IPI é de cinco anos, contados do último do período de apuração a que se referirem os créditos.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/05/1992 a 31/08/1992, 01/10/1992 a 31/10/1992, 01/11/1992 a 31/12/1992, 01/01/1994 a 31/12/1996

**Ementa: IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. NATUREZA DOS CRÉDITOS. DEMONSTRAÇÃO DO DIREITO. INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. IMPLICAÇÕES.**

A análise do pedido de ressarcimento de créditos de IPI depende da demonstração clara da natureza dos créditos e da comprovação dos fatos que embasam o alegado direito. Restando não atendida a intimação que requer esclarecimento de fato, a análise do direito fica prejudicada.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/05/1992 a 31/08/1992, 01/10/1992 a 31/10/1992, 01/11/1992 a 31/12/1992, 01/01/1994 a 31/12/1996

**Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS.**

A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a creditamento fiscal.

*[Assinaturas manuscritas]*

Processo n.º 10640.000257/99-20  
Acórdão n.º 201-79.826

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/06/2007  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
N.º 0117592

CC02/C01  
Fls. 307

~~CRÉDITOS BÁSICOS - INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS.~~

Inexiste direito de crédito de IPI, relativamente às entradas de insumos não tributados.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO.

Os insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas acompanhou o Relator pelas conclusões.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

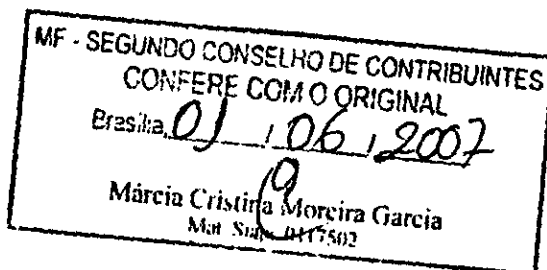
Presidente

*José Antonio Francisco*  
JOSE ANTONIO FRANCISCO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Gileno Gurjão Barreto, Maurício Taveira e Silva e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente).

Ausente o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.



## Relatório

Trata-se recurso voluntário (fls. 227 a 242) apresentado em 15 de outubro de 1999 contra a Decisão DRJ-JFA/MG nº 692, de 1999, da DRJ em Juiz de Fora - MG (fls. 215 a 224), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de IPI dos períodos de dezembro de 1990, maio a agosto, outubro e dezembro de 1992 e de janeiro de 1994 a dezembro de 1996, relativamente a insumos isentos, não tributados ou de alíquota zero, nos seguintes termos:

### **"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

#### **OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.**

**CRÉDITOS. CRÉDITOS BÁSICOS.** *Nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade é exercida pelo aproveitamento do 'montante cobrado na operação anterior', ou seja, do imposto incidente e pago sobre insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo.*

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO.** *Incabível a compensação, ausente de respaldo judicial, de créditos de IPI decorrentes de operações realizadas com insumos isentos, não tributados ou reduzidos à alíquota zero, antes do nascimento do crédito líquido e certo para tal.*

#### **RECLAMAÇÃO IMPROCEDENTE."**

A interessada tomou ciência do acórdão em 20 de setembro de 1999.

O pedido, apresentado em 4 de fevereiro de 1999, foi inicialmente indeferido por Despacho Decisório da autoridade de origem (fls. 180 a 183), do qual foi dado ciência à interessada em 12 de abril de 1999.

No recurso alegou a interessada que o direito seria garantido pela Constituição, em face do princípio da não-cumulatividade. Reproduziu parte de arrolamento que tratou da matéria, sem indicar a origem, e parte de votos dos Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa e Marco Aurélio Mello, em recurso extraordinário.

Alegou que faltaria ao servidor responsável pela decisão de primeira instância "*capacidade técnica para o mais adequado entendimento sobre a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal*", sustentando que não houve declaração de inconstitucionalidade de lei, mas declaração de que os créditos poderiam ser apropriados.

Segundo a interessada, o embasamento legal do seu pedido estaria na Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, e nas disposições do art. 153, § 3º, da Constituição Federal.

Não reconhecer o direito de crédito, segundo o recurso, "*implicaria em (sic) tributar o valor integral do produto, tornando ineficaz a isenção ou não-incidência fiscal concedida (...)*".

7 Jan

Processo n.º 10640.000257/99-20  
Acórdão n.º 201-79.826

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/06/2007  
Márcia Cristina Moreira Garcia

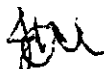
CC02/C01  
Fls. 309

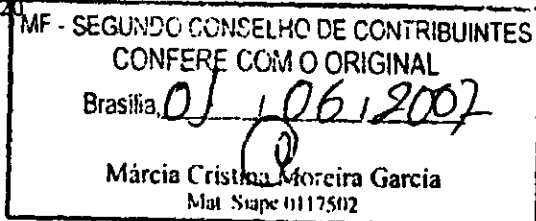
Reproduziu entendimento de ~~de~~ <sup>de</sup> Eduardo Soares de Melo a respeito do princípio da não-cumulatividade e ementas de decisões judiciais.

A seguir, reproduziu artigo de autoria de Hugo de Brito Machado a respeito da compensação tributária.

Em sessão de julgamento de 3 de dezembro de 2003, esta 1ª Câmara aprovou resolução (fls. 288 a 290) para que fosse realizada diligência, com a finalidade de esclarecer a natureza dos insumos, não especificada pela recorrente. Conforme relatório de fls. 302 e 303, a interessada não atendeu as intimações enviadas pela Fiscalização.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve-se dele tomar conhecimento.

### 1 - Demonstração do direito

Conforme esclarecido no relatório, não ficou claro, no pedido, se os insumos seriam isentos, de alíquota zero ou não tributados. Na diligência a interessada não atendeu a intimação, frustrando o seu propósito.

Embora a posição desta 1ª Câmara seja a de que inexistente direito de crédito nas três hipóteses, a votação não é uniforme, pois alguns Conselheiros entendem haver direito de crédito nos casos de insumos isentos e não tributados.

Ademais, não se trata apenas de ser impossível saber qual a natureza dos insumos, mas também de não estarem demonstrados nos autos os fatos que dariam origem ao alegado direito.

Veja-se que o processo administrativo, especialmente no que tange a pedidos de restituição de indébitos e de ressarcimento de créditos de IPI, além de comportar discussão do direito, também, necessariamente, aborda a sua existência de fato, por meio da análise da escrituração do contribuinte e dos documentos fiscais.

Dessa forma, além de não terem sido definidos os limites da discussão do direito, também não se têm a certeza de que de fato ele poderia existir.

Nesse contexto, ainda que se preferisse decisão favorável à interessada, ficaria a sua execução condicionada a uma confirmação posterior da natureza do crédito envolvido e de sua existência de fato, o que é inadmissível.

Ressalte-se que, na composição desta 1ª Câmara, há entendimentos de que inexistente direito em relação às três hipóteses (majoritária), de que existe o direito em todas elas e de que existe apenas em relação às aquisições de insumos isentos.

Dessa forma, para quem entende existir direito apenas no caso de insumos isentos, seria impossível dar provimento parcial ao recurso, uma vez que não saberia se, de fato, haveria insumos isentos nas aquisições da recorrente e haveria possibilidade de apuração dos créditos.

Para aqueles que negam provimento, não haveria problemas para análise da matéria de direito.

Para os que entendem haver direito de crédito nas três hipóteses, seria impossível dar provimento ao recurso, em razão de não ter sido demonstrada a existência de fato do suposto direito, sendo incerto que, deferido o pedido, seria possível a apuração do montante dos créditos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/10/2007  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. Sape 6117302

Portanto, ou se denegaria o direito por se entender inexistente (sob o ponto de vista legal), ou por não se conhecer a natureza dos insumos ou por não se saber se o direito eventualmente reconhecido existiria de fato.

Ainda que essa situação, por si só, já ensejasse o indeferimento do pedido, deve ser ainda analisada a questão da prescrição e, além disso e em razão do entendimento de parte dos Conselheiros que compõem a Câmara, do direito de crédito.

## 2 - Prescrição

Conforme já esclarecido no relatório, o pedido foi efetuado em 4 de fevereiro de 1999, relativamente a créditos de dezembro de 1990 em diante.

A tese de que o prazo prescricional correria a partir da data de publicação de decisão do Supremo Tribunal Federal não pode ser aplicada ao presente caso.

Primeiramente, porque não se tratou de decisão que declarou inconstitucional lei ou ato normativo, mas sim de decisão que reconheceu suposta existência de direito, em face da Constituição Federal. Dessa forma, não há sequer a possibilidade de haver futura publicação de resolução do Senado Federal a respeito da matéria.

Ademais, não se tratou de decisão proferida em ação direta, inexistindo efeito *erga omnes*.

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha exarado decisões reconhecendo o direito de crédito, a questão, ao menos no que tange aos insumos de alíquota zero, ainda está em debate no RE nº 353.657, sendo que, após sessão do plenário de 15 de dezembro de 2004, haviam seis votos contrários à tese de existência do direito de crédito, nos casos de insumos de alíquota zero e não tributados, e apenas um a favor.

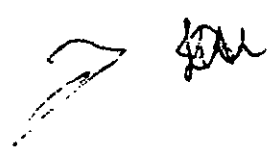
Ademais, ao caso de creditamento no livro Registro de Apuração do IPI não se aplicam as normas relativas à restituição de tributos.

De fato, a prescrição prevista no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) é relativa à ação de repetição de indébito, que somente é cabível no caso de pagamento indevido ou a maior do que o devido.

No caso em questão nos presentes autos trata-se de creditamento escritural extemporâneo de créditos de IPI.

A prescrição rege-se pela aplicação da disposição do Decreto nº 20.910, de 1932, que instituiu um prazo prescricional de cinco anos, contados a partir da violação do direito, para todas as ações contra os entes estatais.

A situação é semelhante à do crédito-prêmio de IPI, em relação ao qual o Superior Tribunal de Justiça já formou jurisprudência:



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 01/06/2007 Márcia Cristina Moreira Garcia Min. nº 0117502
---

CC02/C01 Fls. 312
----------------------

~~"TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. PRAZO PRESCRICIONAL.  
DECRETO Nº 20.910/32.~~

*1. Nas ações em que se busca o aproveitamento de crédito do IPI, o prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do Decreto nº 20.910/32, por não se tratar de compensação ou de repetição.*

*2. Agravo regimental improvido." (STJ, Segunda Turma, AGA nº 556.896/SC, relator Min. Castro Meira, DJ de 31 de maio de 2004, p. 276)*

Assim, o prazo de cinco anos deve ser contado a partir do período de apuração em que ocorreram as entradas dos "insumos".

Portanto, na data do pedido estavam prescritos os créditos relativos aos períodos de apuração do IPI anteriores ao 1º decêndio de fevereiro de 1994.

### 3 - Insumos isentos

Conforme já noticiado, as questões relacionadas ao direito de crédito de IPI, relativamente a insumos isentos, de alíquota zero e não-tributados, ainda estão em debate no Supremo Tribunal Federal.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE nº 212.484: não ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, [http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE &processo=212484&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=212484&origem=IT&cod_classe=437), <23 jul 2004>):

*"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."*

Mais adiante, continua:

*"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."*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/06/2007  
Márcia Cristina <sup>Maí. Sup. 02502</sup> Moreira Garcia

*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, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente."*

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RIPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual Regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

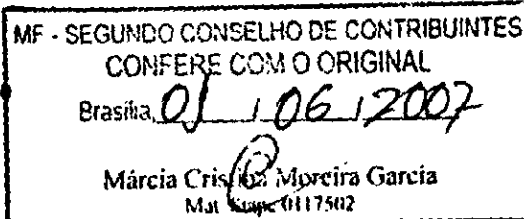
Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendendo não haver, na prática, razão jurídica para o creditamento.

#### 4 - Insumos não-tributados

Em relação aos produtos não tributados, não se pode olvidar que o sistema de não-cumulatividade adotado no Brasil é o de "imposto sobre imposto", e não o de "base sobre base", que é o caso do IVA europeu.

Dessa forma, a tributação do IPI incide sobre toda a base de cálculo do produto.

7 *ku*



O produto fabricado não se confunde com o produto ao qual é integrado, que é tributado. O produto fabricado é tributado como um todo, porque é um bem específico e indivisível para efeitos de tributação. Não há como argumentar, no caso, que a parte do produto fabricado em que foi utilizado o insumo também deve ser não tributado, porque não existe, juridicamente, essa parte, após a fabricação.

Ademais, não se pode cogitar da possibilidade de creditamento se não havia incidência do imposto na operação anterior.

Esse raciocínio também é plenamente aplicável ao caso de insumo de alíquota zero e poderia ser aplicado ao caso dos insumos isentos. Entretanto, a razão do creditamento, no caso da isenção, não seria dar isenção ao produto fabricado, mas manter os efeitos da isenção do insumo.

Importa esclarecer que o IPI incide durante um processo (uma seqüência) de produção. A incidência inicia-se com a saída do primeiro insumo produzido e encerra-se com a operação de consumo do produto fabricado.

As operações anteriores à primeira etapa de produção não estão abrangidas pela sistemática de incidência do imposto.

Cogita-se, no caso da isenção, de manter os efeitos de uma norma positiva (norma isentiva), aplicável a uma etapa dessa seqüência produtiva.

Há uma norma isentiva positiva, porque as etapas que compõem a seqüência de produção estão naturalmente sujeitas à incidência do imposto.

Se a intenção é desonerar uma das etapas que compõem a seqüência de produção, então a norma positiva seria necessária para afastar a incidência.

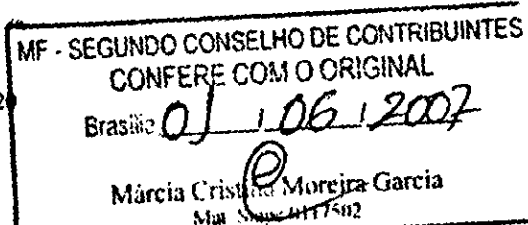
No caso de não tributação, inexistente norma positiva, pois simplesmente não há previsão de tributação para a etapa relativa à aquisição do insumo, que está fora da seqüência produtiva sujeita à incidência do imposto.

Os produtos tributados (fabricados na seqüência produtiva), por sua vez, estão sujeitos, na sua totalidade, à incidência do IPI, havendo apenas que se respeitar a não-cumulatividade.

Veja-se que, da mesma forma que a concessão de crédito a produtos de alíquota zero, a tese que defende o direito de crédito a insumos não tributados adota a alíquota média dos produtos fabricados, para cálculo do crédito, em face de inexistir na TIPI alíquota específica.

O efeito desse cálculo equivale ao de excluir da base de cálculo do produto fabricado o custo de aquisição do insumo não tributado. Pretende-se, assim, transformar a técnica de não-cumulatividade adotada pela Constituição, que é a de imposto sobre imposto, naquela própria dos impostos sobre valor agregado (base sobre base).

A incoerência da tese reside no fato de distorcer a técnica exatamente para os casos em que ela não resulta em direito de crédito. Viola, dessa forma, o fato de que o IPI incide sempre sobre o valor total do produto e não apenas ao que lhe foi agregado. A



não-cumulatividade, no caso do IPI, é resolvida por um elemento exterior aos que compõem a hipótese de incidência do imposto, que é o direito escritural de crédito.

Esclareça-se que, uma vez que, segundo a legislação, a hipótese de incidência do IPI é a "saída" do produto tributado do estabelecimento industrial, há três condições para que a incidência ocorra: 1) trate-se de produto industrializado; 2) o estabelecimento seja contribuinte (industrial); e 3) o produto saia do estabelecimento.

Veja-se que não é necessário que o estabelecimento industrial tenha efetuado alguma industrialização no produto para que a saída seja tributável. A primeira condição acima citada é de que o produto seja industrializado, o que pode ter ocorrido numa operação anterior. Dessa forma, é clara a legislação do IPI no sentido de que, se o estabelecimento industrial adquirir produto industrializado e a ele der saída, sem ter efetuado industrialização, ainda assim o fato gerador do IPI ocorrerá na saída do produto.

Voltando à análise dos produtos NT, há que se ter em conta, nesse contexto, que qualquer processo industrial inicia-se com a utilização de produtos não tributados, uma vez que tudo o que é produzido tem por origem algum bem extraído da natureza.

Dessa forma, segundo a tese que defende o direito de crédito, quando o extrativista, agricultor ou qualquer outro que retirasse o produto NT da natureza fosse apenas comerciante e o alienasse ao industrial, este passaria a ter direito de crédito, excluindo da tributação da fase seguinte, mediante o registro de crédito, o insumo NT.

Entretanto, se o industrial fosse também o extrator, pelo fato de não adquirir o produto NT de terceiro, não caberia creditamento, o que implicaria a tributação por inteiro do produto fabricado.

Fica evidente, assim, que a mera "saída" do produto NT de um estabelecimento para outro implicaria o direito de crédito, o que é inadmissível.

Veja-se que, quando o raciocínio é efetuado com produtos tributados, quando não tenha havido industrialização em uma das etapas, não aparece tal distorção.

Ademais, não se pode aplicar tal raciocínio ao caso de isenção, pois se o produto isento aparecer em operação intermediária é porque houve alguma industrialização, o que impediria a comparação de tal hipótese com o caso dos produtos NT.

No caso de saída de produto NT, somente a última condição, daquelas três enumeradas anteriormente, é verificada (saída do produto), ficando evidente que não há fato gerador do imposto.

O objetivo do creditamento é dar efetividade à não-cumulatividade. Por isso, somente pode dar origem a crédito básico o imposto que foi devido na operação anterior.

Dessa forma, é impossível que, de uma operação que não represente hipótese de incidência do IPI, resulte direito de crédito básico.

A concessão de crédito, nessa hipótese, é um claro equívoco.

5 - Insumos de alíquota zero

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/10/2007  
Márcia Cristina Carneira Garcia  
Mat. N.º 0117502

Após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação, ao final, é, em princípio, igual ao apurado pela aplicação da alíquota do produto final sobre o valor de sua base de cálculo, uma vez que, sendo esse valor maior do que os créditos, é devida a diferença, e, sendo menor, o contribuinte passa a ter direito de crédito, que poderá ser utilizado, na pior das hipóteses, para compensar débitos de outros tributos federais.

O IPI é um imposto mais complexo do que o IVA, pois tem alíquotas variadas. As alíquotas do IPI, inicialmente fixadas pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, podem ser alteradas pelo Poder Executivo, segundo o art. 4º, I e II, do referido decreto-lei, "quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções". Essas alterações incluem a redução da alíquota a zero e a sua majoração em até trinta pontos percentuais.

Além disso, segundo a Constituição, a fixação das alíquotas deverá atender o princípio da seletividade, sendo tanto menores quanto mais essenciais os produtos tributados.

Esse sistema não seria possível no IVA, pois a seletividade, na prática, só se aplica aos produtos acabados. Os produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagens podem ser, em princípio, utilizados na fabricação de produtos diversos e sua essencialidade depende da do produto em cuja fabricação sejam utilizados.

As distorções que eventualmente existam, no caso do IPI, são corrigidas naturalmente pela compensação com os créditos (conforme acima exposto, o resultado final da tributação do IPI é, em regra, a alíquota aplicada ao valor do produto acabado), o que não ocorreria no modelo do IVA, cuja incidência é estanque.

Em relação aos produtos acabados, a alíquota zero visa a sua desoneração, em função da essencialidade e dos objetivos de política governamental. Já em relação aos insumos, seu objetivo se conforma à tributação dos produtos em que são empregados.

Pode ocorrer que todos os produtos em que são empregados um certo insumo sejam isentos, de alíquota zero ou imunes, ou que apenas certos produtos o sejam.

No primeiro caso, a alíquota do insumo seria naturalmente fixada em zero, para evitar a incidência do imposto na operação anterior, com apuração de saldo credor na seguinte.

É só aparentemente vantajoso para a União fixar alíquota positiva para todos os insumos para obter uma antecipação do valor do imposto. De fato, a incidência do imposto, nessa situação, acarretaria crédito para o estabelecimento comprador, que resultaria em direito a ressarcimento. Como consequência, o pedido de ressarcimento desse crédito exigiria da máquina administrativa um custo com processos, análises e diligências, que tornaria desvantajosa a incidência do imposto na operação anterior.

No segundo caso, havendo também produtos fabricados tributados a alíquotas positivas, a vantagem ou não da fixação da alíquota dos insumos em zero depende do volume de produção dos produtos tributados e de suas alíquotas.

Num caso em que a matéria-prima seja majoritariamente empregada em produtos essenciais de alíquota zero, certamente a alíquota do insumo deve ser fixada em zero,

MF. Sec. MONTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/10/2007  
Márcia Cristina Pereira Garcia

para não gerar saldo credor para os fabricantes desses produtos, evitando o aumento de custos, tanto para a administração fiscal como para os contribuintes.

Veja-se, por exemplo, o caso do malte, que é empregado na fabricação de vários alimentos essenciais e também na fabricação de cerveja. Sua alíquota é zero, porque a alíquota dos produtos essenciais nos quais é empregado também é zero. Se fosse adotada uma alíquota positiva, em face de o insumo ser empregado na fabricação da cerveja, não haveria aumento de arrecadação e os produtores de malte arcariam com custos administrativos, em razão da necessidade de pedido de ressarcimento ou efetuação de compensação, e a Receita Federal ainda teria que fiscalizar os produtores, para analisar o direito de crédito.

Há outros exemplos de insumos que têm alíquota zero, como o açúcar (2940.00) e a glicose (1702.30.01), e são utilizados em vários produtos alimentícios essenciais e em outros, tributados a alíquotas positivas (Ex.: 2202.10.00).

Considerando-se que a técnica de fixação de alíquotas do IPI exige a utilização de uma tabela (TIPI), em que os produtos são classificados de acordo com regras próprias, não seria possível, por exemplo, separar o malte pelo seu emprego no produto final. Em outras palavras, não seria possível, da tabela, constarem duas classificações diversas para o malte, uma, por exemplo, para “malte utilizado na fabricação de cerveja”, com alíquota positiva, e outra para “outros maltes”, com alíquota zero.

Portanto, é inegável que a utilização de insumos em produtos essenciais exige a fixação de sua alíquota em zero.

A concessão de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero, por sua vez, desvirtuaria completamente o sistema.

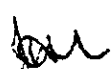
Primeiramente, porque se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo “imposto sobre imposto”, quando a empresa fabricante de produto não essencial adquira insumo de alíquota zero, esse produto será tributado, ao final, pelo valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço.

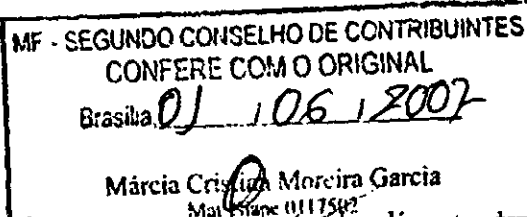
Assim, no exemplo citado, a fixação da alíquota da cerveja levou em conta essa técnica. Se se admitisse o creditamento, haveria uma diminuição da tributação que se pretendeu impor ao produto acabado.

Ademais, como a alíquota prevista na TIPI para o insumo é zero, para possibilitar o cálculo do direito de crédito, relativamente a insumos de alíquota zero, criou-se um método para determinar a alíquota, que consiste na apuração da alíquota média dos produtos em que os insumos são empregados. Portanto, de acordo com esse método, quanto menos essenciais os produtos acabados maior seria o direito de crédito de seus fabricantes.

Assim, reconhecer o direito de crédito nesses casos poderia gerar uma distorção no fornecimento dos insumos, já que os fabricantes de produtos não essenciais poderiam pagar preço maior pelos insumos, o que provocaria, indiretamente, um desequilíbrio nas condições de concorrência para os fabricantes de produtos essenciais.

Enfim, os consumidores de produtos essenciais pagariam a conta da redução da carga tributária dos produtos não essenciais, distorcendo completamente o princípio da seletividade e os objetivos da política governamental.

→ 



Nesse caso, ~~nem mesmo o aumento da alíquota do produto~~ não essencial pelo Executivo resolveria o problema, pois haveria, em consequência, aumento do direito de crédito dos seus produtores. Então, restaria ao Executivo aumentar a alíquota dos insumos, prejudicando os produtores e os fabricantes de produtos essenciais, em razão dos efeitos já anteriormente citados.

São essas as considerações mais importantes a respeito do tema, mas ainda há algumas outras que devem ser colocadas.

A primeira delas é o fato de não ter a emenda Passos Porto, relativamente ao ICMS, previsto a anulação de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero. No contexto do objetivo da emenda constitucional, isso somente pode ter ocorrido pelo fato de nunca se ter imaginado que esse direito pudesse existir. Da mesma forma, tampouco previu a lei a forma de calcular o alegado direito.

Ademais, alíquota zero não se confunde com isenção.

Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.

Portanto, no caso geral, a alíquota deve ser fixada por lei, da mesma forma que a isenção, e, nesses casos, a fixação de alíquota em zero tem os mesmos efeitos de isenção, pois é concedida por lei e somente pode ser revogada por lei.

Isso não significa que alíquota zero seja isenção, mas sim que a lei pode usar a técnica de fixar a alíquota em zero para conceder a isenção. Assim, alíquota zero representa isenção somente quando for fixada por lei, mas desde que somente lei possa revogá-la.

No caso do IPI, entretanto, isso é impossível, pois a fixação das alíquotas deve ser feita por produto e o Poder Executivo pode aumentá-la em até trinta pontos percentuais, de acordo com sua política governamental, não estando sujeita a matéria aos princípios da legalidade e da anterioridade geral.

Então, pelo fato de a fixação da alíquota se destinar à execução da política governamental e ao princípio da seletividade, no caso do IPI, a lei não pode utilizar a técnica de fixação de alíquota em zero para concessão de isenção.

Ademais, a isenção incide sobre algum dos aspectos da hipótese de incidência, como a base de cálculo (redução a zero), o sujeito passivo (isenção subjetiva), o local de ocorrência do fato gerador (incentivo regional), etc., sendo que a alíquota é entidade jurídica externa ao fato gerador. A esse respeito vale a pena citar as conclusões de Geraldo Ataliba<sup>1</sup>, logo após ter citado Alfredo Augusto Becker:

*"44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza do débito. A alíquota, um fator genérico. Dizemos 'individual', a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato impositivo) realizado. Sendo perspectiva dimensional do aspecto material, fornece um dado essencial"*

<sup>1</sup> Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1993, p. 103).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 01/06/2007  
Márcia Cristina Moreira Garcia

CC02/C01  
Fls. 319

*à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato impositivo tem a sua dimensão).*

*44.13.1 Já a alíquota - por ser estabelecida objetivamente em lei - é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação.*

*44.14. Do exposto, se vê que a base calculada é uma grandeza insita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base impositiva, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."*

Ainda se deve analisar a mais absurda das alegações utilizadas para defender a existência de crédito, que é a afirmação completamente falsa de que não existiriam limites constitucionais para o direito de crédito, em função do princípio da não-cumulatividade.

Ora, é óbvio que, se o direito de crédito decorre da não-cumulatividade, seu limite é exatamente o que permite que ela seja cumprida, de acordo com o método adotado pela Constituição, que é o de "imposto sobre imposto". Ir além daí é distorcer a Constituição.

Se o modelo adotado no Brasil para a não-cumulatividade é o de "imposto sobre imposto", então é óbvio que, se a alíquota é zero na operação anterior, a inexistência de crédito na operação subsequente, além de não violar o princípio, é decorrência direta de sua própria aplicação.

Assim, é inadmissível o creditamento, relativamente a insumos de alíquota zero e não tributados.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006.

  
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO