



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 13 / 09 / 05  
VISTO

2º CC-MF  
FI.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

Recorrente : PARAIBUNA PAPÉIS S/A  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**IPI. RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.**

O prazo para escrituração e pedido de ressarcimento de créditos extemporâneos é de cinco anos, contados do dia em que poderia ter sido efetuado o pedido de ressarcimento.

**CRÉDITOS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E DE ALÍQUOTA ZERO.**

Inexiste direito a creditamento, em relação a insumos não tributados e de alíquota zero.

**RESSARCIMENTO DE IPI. CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DO DIREITO.**

O pedido de ressarcimento de créditos de IPI deve ser efetuado com a apresentação de documentos que comprovem e demonstrem o direito pleiteado.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARAIBUNA PAPÉIS S/A.

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

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

*Jose Antonio Francisco*  
Jose Antonio Francisco  
Relator

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASILIA 27 / 09 / 04  
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo Galvão, Antonio Mario de Abreu Pinto, Antonio Carlos Atulim, Roberto Velloso (Suplente), Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                          |
|--------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL   |
| BRASÍLIA 27 / 10 / 04    |
|                          |
| VISTO                    |

Recorrente : PARAIBUNA PAPÉIS S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI, originários de produtos adquiridos com isenção, relativamente aos períodos de 10 de abril de 1989 a 6 de abril de 1999.

No pedido de fl. 1, a interessada nada esclareceu sobre a natureza dos créditos, a não ser que teriam como origem o “inciso II, § 3º, art. 153 da Constituição Federal”.

Apresentou cópia de extrato do sistema de consulta à jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes na Internet, relativamente ao Recurso nº 109.455, segundo o qual haveria o direito ao creditamento em questão (fl. 2); cópias de decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 212.484/RS (fls. 3 a 28); cópia do estatuto social (fls. 29 a 43); cópia dos documentos do signatário (fl. 44); e cópias de demonstrativo de levantamento de créditos relativos a matéria-prima isenta (fls. 45 a 980).

O despacho de fl. 981, da Fiscalização da DRF em Juiz de Fora - MG, determinou o encaminhamento dos autos à Tributação para apreciação da matéria, relativamente aos períodos anteriores a janeiro de 1999, em face da disposição da Lei nº 9.779, de 1999, art. 11.

Na apreciação, a Tributação, no entanto, considerou inexistente o direito requerido, relativamente a todos os períodos, por se tratar de aquisições de insumos isentos, tributados a alíquota zero e não tributados, que não originam direito a crédito do imposto.

Tendo tomado ciência do despacho decisório em 16 de abril de 2003 (fl. 985), a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 986 a 1.011, acompanhada da procuração de fl. 1.012, das cópias de documentos de identidade dos signatários de fls. 1.013 a 1.018 e demais documentos de fls. 1.019 a 1.033.

Na manifestação, após afirmar que utilizaria insumos isentos e tributados à alíquota zero na industrialização de produtos, além de fazer referências às decisões do STF que reconheceram direito a creditamento no caso de aquisição de insumos isentos e a outras decisões judiciais e administrativas, alegou que o direito de crédito teria origem na Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade).

Além disso, alegou que os créditos deveriam ser corridos monetariamente e que teria direito de efetuar compensações com “quaisquer tributos ou contribuições” e nos termos da Lei nº 8.383, de 1991, art. 66.

Ao final, requereu o reconhecimento do direito de creditamento sobre insumos isentos e adquiridos à alíquota zero, com correção monetária.

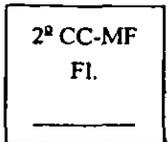
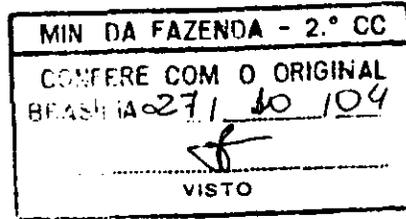
A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG indeferiu o pedido, no Acórdão DRJ/JFA nº 4.219, de 15 de agosto de 2003 (fls. 1.035 a 1.047).

Inicialmente, esclareceu o Acórdão que as decisões citadas têm efeitos apenas entre as partes e que diziam respeito, apenas, aos casos de isenção.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838



Em relação ao princípio da não-cumulatividade, considerou que não caberia à autoridade administrativa emitir juízo de valor sobre aspectos constitucionais da legislação e que, nos termos do regulamento, somente o imposto devido nas aquisições e empregados na industrialização de produtos tributados é que poderia ser abatido do imposto devido nas saídas.

Citaram-se Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes a respeito da matéria e trecho de outro Acórdão da DRJ, afastando a possibilidade de crédito e a incidência de juros Selic.

Cientificada do Acórdão em 22 de setembro de 2003, a interessada apresentou, em 20 de outubro, o recurso de fls. 1.050 a 1.075, acompanhado da procuração de fl. 1.076 e cópia do estatuto social de fls. 1.077 a 1.091.

No recurso, repetiu as alegações da manifestação de inconformidade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                         |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASÍLIA 27 / 10 / 04   |
|                         |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

Preliminarmente, esclareça-se que parte dos créditos que são objeto dos pedidos, ainda que fossem considerados procedentes (o que exigiria, além da análise do mérito, verificação específica quanto à existência de fato do direito), já haveriam decaído, no momento em que o pedido foi efetuado.

Tratando-se de ressarcimento de créditos de IPI, que não se confunde com restituição de pagamento indevido ou a maior, o prazo para seu requerimento é de cinco anos, contados do final do período de apuração em que deveriam ter sido escriturados.

A regra a ser aplicada ao caso, por se tratar de matéria tributária, é a do art. 174 do CTN, mas o prazo não é contado da extinção do crédito tributário, por não se tratar de indébito, mas do dia em que poderia ter sido efetuado o pedido de ressarcimento.

O presente pedido foi apresentado em 5 de dezembro de 2001. Assim, o pedido seria possível somente em relação aos créditos apurados nos períodos mensais, a partir de dezembro de 1996. Conseqüentemente, os créditos relativos a insumos adquiridos anteriormente a dezembro de 1996 decaíram.

Resolvida a questão da decadência, passa-se à análise do pedido. Primeiramente tratar-se-á dos casos de não incidência e alíquota zero.

Em relação aos produtos não tributados, o produto fabricado não se confunde com o produto ao qual é integrado, que é tributado. O produto fabricado é tributado como um todo, por que 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, por que não existe, juridicamente, essa parte, após a fabricação.

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, na isenção, não é dar isenção ao produto fabricado, mas manter os efeitos da isenção do insumo.

Nos casos de produto não tributado e de alíquota zero, não há que se falar em manter a não incidência ou a alíquota zero, pois os efeitos da não incidência e da alíquota zero não são os mesmos da isenção.

Primeiramente, há que ser ressaltado que a não-cumulatividade do IPI é do tipo "imposto sobre imposto", que se diferencia do modelo do IVA, que é o de "base sobre base". Enquanto no IVA só se tributa o valor agregado, no IPI se tributa todo o valor do produto, descontando-se o valor do imposto pago nas entradas.

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,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                         |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRAZILIA 27 / 10 / 04   |
|                         |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl.      |
| _____    |

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                         |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRAZILIA 27/10/04       |
| VISTO                   |

|          |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl.      |
| _____    |

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

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, por que 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 o direito de crédito de seus fabricantes.

Portanto, 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                          |
|--------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL   |
| BRASÍLIA 27/10/04        |
|                          |
| VISTO                    |

|          |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl.      |
| _____    |

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.

Além dessas considerações, há ainda alguns outros pontos que devem ser considerados.

O primeiro deles 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.

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 dimensível do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato impositivo tem a sua dimensão)."*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                          |
|--------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL   |
| BRASÍLIA 27/10/04        |
|                          |
| VISTO                    |

2º CC-MF  
Fl.

*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 imponible, 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 Federal, 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 referido princípio, é decorrência direta de sua própria aplicação.

Por fim, destacam-se dois outros pontos de divergência entre isenção e alíquota zero.

Primeiramente, determina o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

*"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."*

No caso da isenção, há previsão legal para sua concessão, de forma que o reconhecimento do direito de crédito não implica violação do dispositivo acima citado.

Entretanto, no caso de alíquota zero, não há lei alguma autorizando o creditamento, nem prevendo a forma de cálculo do crédito incentivado, incidindo, portanto, a proibição, por expressa disposição da Constituição Federal.

Ademais, como esclarece Misabel Derzi ("Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo". Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário nº 5/6. Belo Horizonte: Del Rey, jan.-ago/2000, ps. 181-97.), a forma de tributação adotada para o IPI (que não é a do IVA, repise-se) privilegia uma neutralidade da incidência tributária, "devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado" (revista cit., p. 184).

No caso de isenção, viola-se obviamente a neutralidade, por que se quer precisamente privilegiar o insumo isento. No caso da ZFM, existe autorização constitucional para isso.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838

|                         |
|-------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2.º CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL  |
| BRASILIA 27 / 30 / 04   |
|                         |
| VISTO                   |

2º CC-MF  
Fl.

Entretanto, no caso de alíquota zero, como demonstrado anteriormente, o creditamento distorce completamente o sistema, provocando resultados danosos à concorrência, à seletividade e à política governamental.

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

Passa-se ao caso de insumos isentos.

Resolveu-se, acima, denegar o pedido, relativamente aos insumos de alíquota zero e não tributados, por realmente não existir o direito, o que dispensou a análise dos documentos anexados aos autos.

No caso de insumos isentos, em princípio, existe o direito de crédito<sup>2</sup>. Entretanto, não está claro nos autos se se trata somente de insumos isentos, somente de insumos de alíquota zero, ou se de ambos, ou ainda se há insumos não tributados.

A extensa tabela que demonstra o valor total dos créditos somente se reporta a insumos isentos. Traz somente os fornecedores e não esclarece a localização de seus estabelecimentos e que insumos seriam, nem a razão da isenção alegada. Na manifestação de inconformidade, a interessada também mencionou insumos de alíquota zero, em aparente contradição com a tabela apresentada.

Ademais, em princípio, tratando-se de créditos de IPI, sua escrituração no livro Registro de Apuração seria obrigatória para compensação com os débitos escriturais do imposto nos respectivos períodos de apuração (compensação interna ao procedimento de apuração do IPI nos respectivos períodos de apuração).

A atual legislação, ademais, determina que somente após o trimestre-calendário relativo à escrituração é que o contribuinte pode requerer o ressarcimento do saldo credor apurado, depois de promover a sua anulação escritural.

No presente caso, a interessada não escriturou os créditos e, conseqüentemente, não efetuou compensações com débitos do imposto, não havendo, segundo o que consta dos autos, controle escritural a respeito da sua origem; tampouco existe escrituração do livro de controle de estoques, relativamente aos insumos.

Enfim, a recorrente não demonstrou minimamente a existência do direito requerido, nem demonstrou que possua controles efetivos e claros da origem dos créditos. Apenas apresentou uma tabela de produtos, mas não demonstrou os cálculos da origem dos créditos e não juntou cópia sequer de uma nota fiscal de aquisição.

<sup>2</sup> O direito surge do fato de que, se não admitido o creditamento, a isenção seria anulada na operação seguinte, pelo diferimento da incidência do imposto sobre o valor do insumo incorporado no produto com ele fabricado.

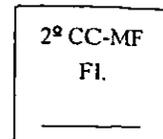
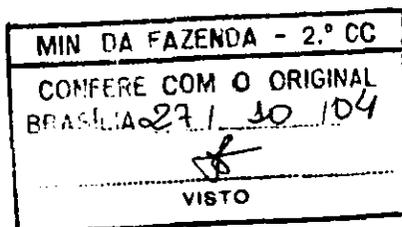
É importante notar que não é o princípio da não-cumulatividade que produz o direito de crédito, nesse caso, mas o fato de se reconhecer que a isenção pode incidir durante o processo produtivo, e não somente sobre produtos acabados (última etapa de fabricação).

Decorre daí que deve haver uma limitação do crédito ao exato valor que permita que a incidência do imposto, afastada na etapa intermediária, seja diferida para a etapa seguinte. Como a incidência, na etapa seguinte, ocorre pela aplicação da alíquota do produto fabricado, e não pela alíquota do insumo isento, a alíquota utilizada para cálculo do crédito deve ser limitada pela alíquota do produto fabricado. Em outras palavras, a alíquota utilizada deve ser a menor entre a do insumo isento e a do produto em que ele é utilizado.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002402/2001-56  
Recurso nº : 124.906  
Acórdão nº : 201-77.838



Dessa forma, a análise do pedido em relação aos insumos isentos, embora se considere possível o direito a crédito na hipótese, está prejudicada, em face da inexistência de demonstração do direito.

Veja-se que, no caso, incidindo o efeito devolutivo sobre toda a matéria e superada a questão de direito (direito limitado a crédito, no caso de isenção), cabe naturalmente ao órgão de segunda instância verificar os requisitos do pedido, não se configurando, no caso, cerceamento do direito de defesa ou supressão de instância.

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

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004.

  
JOSE ANTONIO FRANCISCO