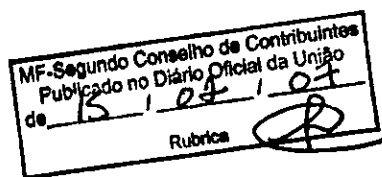




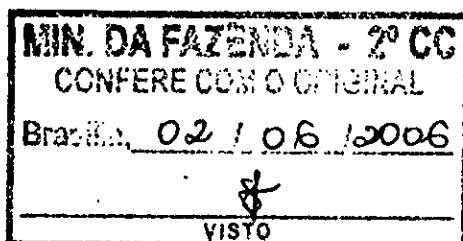
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

Recorrente : CIA. SIDERÚRGICA LAGOA DA PRATA
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESSARCIMENTO. DEMONSTRAÇÃO DO DIREITO.

O pedido de ressarcimento de créditos de IPI deve ser acompanhado de comprovação inequívoca do direito e de sua origem.

IPI. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PRESCRIÇÃO.

A contagem do prazo de cinco anos, para escrituração e aproveitamento dos créditos de IPI, inicia-se na data de entrada dos insumos que dão direito ao crédito.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS E DE ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a creditamento fiscal. Inexiste direito de crédito de IPI, relativamente às entradas de insumos não tributados. Os insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo.

ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS COMPENSATÓRIOS.

Inexiste previsão legal para a incidência de juros compensatórios, no caso de creditamento extemporâneo de créditos de IPI.

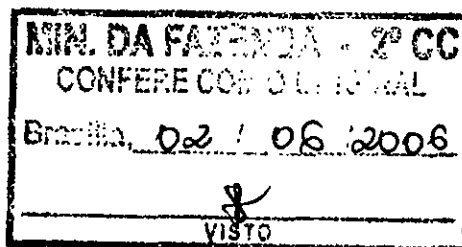
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. SIDERÚRGICA LAGOA DA PRATA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento do recurso em diligência proposta pelo Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto (Proponente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, para considerar prescritos os créditos pertinentes às entradas dos períodos anteriores a abril de 1995; e b) por maioria de votos, quanto à parte não prescrita. Vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso, Gustavo Vieira de Melo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer, que admitiam o crédito referente aos insumos isentos e não tributáveis.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2006.

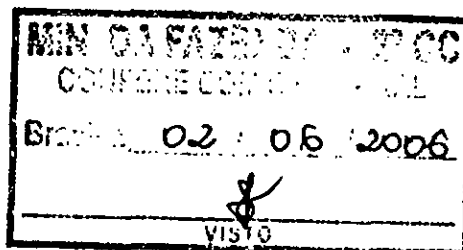
Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Antonio Francisco
José Antonio Francisco
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e Maurício Taveira e Silva.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

Recorrente : CIA. SIDERÚRGICA LAGOA DA PRATA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 320 a 345) apresentado contra o Acórdão nº 7.087/2004 (fls. 290 a 318) da DRJ em Juiz de Fora - MG, que considerou improcedente o pedido de ressarcimento de créditos de insumos desonerados do imposto ou de crédito presumido de IPI, apresentado em 4 de setembro de 2000, relativamente ao segundo trimestre de 2000, nos seguintes termos:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: IPI - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. Só são reconhecidos como créditos aqueles provenientes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sujeitos ao pagamento do IPI. Produtos isentos, não tributados e de alíquota reduzida a zero não podem oferecer direito a crédito, porquanto não ocorreu o pagamento do tributo pelo remetente e, conseqüentemente, não feriu o princípio da não-cumulatividade. **IPI - CRÉDITO PRESUMIDO.** O crédito Presumido do IPI é aquele concedido ao produtor exportador como ressarcimento das contribuições ao PI/PASEP e da Cofins, conforme estatuído pelo artigo 1º da Lei nº 9.363, de 1996, com vigência a partir de 1995. Sua apuração tem forma e apresentação próprias que devem ser seguidas por aqueles que o pleiteiam. **RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR ESCRITURAL DE IPI. LEI Nº 9.779/1999. ALCANCE.** O direito ao ressarcimento de saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, exclusive os não-tributados, conforme previsto na Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. Art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999 e IN SRF n.º 33, de 04/03/1999.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. Descabe ao julgamento administrativo apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, mas tão-somente aplicar o direito tributário positivo, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal, e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Solicitação Indeferida".

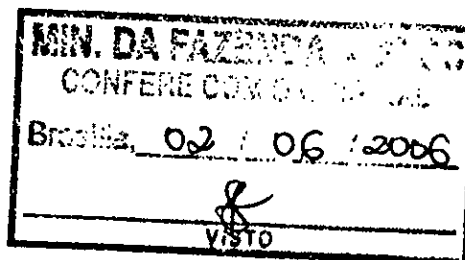
No recurso alegou a interessada que o pedido referiu-se a créditos extemporâneos decorrentes de entradas de mercadorias desoneradas do IPI.

A seguir, passou a tratar da natureza dos créditos do IPI, analisando os princípios da seletividade e da não-cumulatividade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

Segundo a recorrente, a decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito do direito a essa modalidade de crédito teria efeito *erga omnes*, em face do art. 178 do Regimento Interno do STF. A seguir, citou acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que diferenciou declaração de inconstitucionalidade da aplicação de princípio constitucional.

Também tratou dos efeitos das disposições do Decreto nº 2.346, de 1997, e citou ementas de decisões administrativas, que reconheceram o direito ao creditamento, enfatizando a interessada não haver distinção entre aquisições de produtos isentos, de alíquota zero ou não tributados.

Defendeu, a seguir, a possibilidade de compensação dos créditos alegados e alegou que a validade jurídica do ato administrativo dependeria da observância dos princípios do art. 37 da Constituição Federal.

Também alegou que não teria havido “decadência” do direito de crédito, uma vez que o lançamento do IPI seria da modalidade “por homologação”, com conseqüente alteração do termo inicial do prazo para o pedido para a data da homologação tácita ou expressa.

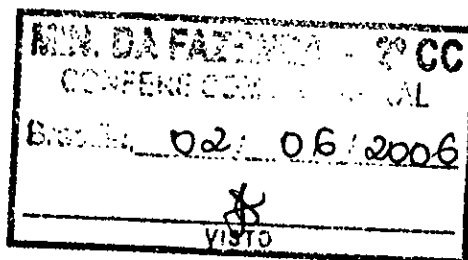
Por fim, requereu o direito à correção monetária.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

O recurso é tempestivo e satisfaz os requisitos de admissibilidade, devendo-se dele tomar conhecimento.

Inicialmente, cabe repisar na observação contida no relatório do Acórdão de primeira instância, quanto às alegações da interessada na impugnação:

"Regularmente notificada, a requerente apresenta manifestação de inconformidade de fls. 116/131, onde afirma que sua solicitação diz respeito ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, embora desenvolva sua defesa, instruída por textos doutrinários, alegando seu direito ao crédito pleiteado em face do princípio da não-cumulatividade irrestrita do IPI; da inconstitucionalidade das IN SRF nºs 114, de 03/08/88, e 33, de 04/03/99, que impuseram limites ao aproveitamento de créditos de IPI. Ainda reclama o direito de se ressarcir dos créditos solicitados corrigidos pela UFIR e acrescidos da Selic. Para tanto, faz referências a decisões judiciais."

Dá também se nota a contradição entre o período informado no pedido (abril a junho de 2000) e o indicado nas ementas do Acórdão da DRJ.

Ademais, são também contraditórias as alegações relativas à origem do direito, que estaria na Lei nº 9.363, de 1996, ou na Lei nº 9.779, de 1999.

No recurso, conforme já observado no relatório, esclareceu a interessada tratar-se de créditos relativos a entradas desoneradas do imposto.

Nesse contexto, o que se pode supor é que a interessada escriturou supostos créditos extemporâneos no segundo trimestre de 2000. Esses créditos, por sua vez, teriam origem em períodos do ano de 1992 até o ano de 1998, relativamente a entradas de insumos isentos, não tributados ou de alíquota zero.

Obviamente, a ampla defesa não dá direito ao contribuinte de citar quantas disposições bem entender para justificar o seu direito de crédito. É fundamental para que se possa pedir o ressarcimento a identificação e a demonstração da origem do crédito.

Portanto, desconsiderar-se-á, no julgamento do recurso, as referências feitas à Lei nº 9.363, de 1996, que trata de crédito presumido de IPI, e à Lei nº 9.779, de 1999, que trata da manutenção do crédito com origem em insumos tributados, no caso de uso em produtos isentos e de alíquota zero, pois, conforme alegou a recorrente, o seu direito decorreria de entradas desoneradas ou, em outras palavras, de insumos isentos, não tributados ou de alíquota zero.

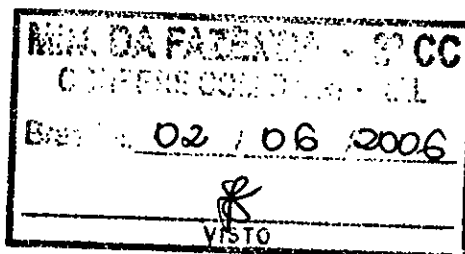
No que tange às decisões do Supremo Tribunal Federal, somente têm efeito *erga omnes* as proferidas em sede de ação direta. Conforme pacífico entendimento do STF, nessas hipóteses, o efeito decorre da própria natureza da ação e não requer aprovação e publicação de resolução pelo Senado Federal para ser produzido.

[Assinaturas manuscritas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

No caso de declaração de inconstitucionalidade declarada no sistema difuso, somente se produz o efeito *erga omnes* após a publicação de resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional. O dispositivo do Regimento Interno do STF citado pela recorrente refere-se somente a essa hipótese, que não é o caso da questão discutida nos autos.

Discorda-se, também, da argumentação relativa à questão de inconstitucionalidade de lei. A conclusão da CSRF apresentada pela recorrente é capciosa, porque, na aplicação de princípio constitucional, pode ou não haver normas infraconstitucionais conflitantes.

No caso de haver uma norma infraconstitucional que conflite com a interpretação que se faz do princípio, necessariamente se afasta a aplicação da norma por inconstitucionalidade.

A sugestão de que o julgador poderia simplesmente concluir pela aplicação do princípio constitucional em detrimento da norma infraconstitucional, sem declarar a sua inconstitucionalidade, representa uma supressão de análise lógico-formal do fundamento da decisão, inadmissível, em meu entendimento.

Quanto ao mérito da matéria objeto do recurso, relativamente aos créditos alegados pela recorrente, não se sabe, primeiramente, o que é isento ou o que é de alíquota zero.

O pedido deveria ter sido mais claro e específico para ficar demonstrada a legitimidade do direito e qual o valor que decorreria de cada tipo de insumo, uma vez que improcede a alegação de que a situação seria idêntica, relativamente a insumos isentos, de alíquota zero e não tributados, como se verá mais adiante.

Ainda que essa situação, por si só, já ensejaria o indeferimento do pedido, devem ser ainda analisadas as questões da prescrição e do direito de crédito.

1 - Prescrição

Conforme já esclarecido no relatório, o creditamento deve ter ocorrido a partir de abril de 2000, relativamente a entradas ocorridas em 1992.

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*.

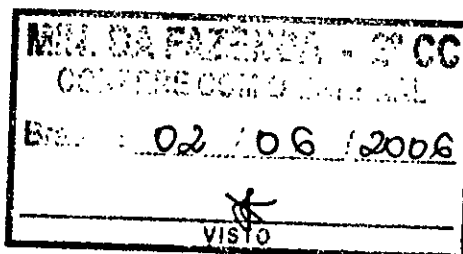
Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha exarado decisões reconhecendo o direito de crédito, a questão, ao menos no que tange aos insumos de alíquota zero, ainda está em debate no RE nº 353.657, sendo que, após sessão do plenário de 15 de dezembro de 2004, haviam seis votos contrários à tese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

7 Jan



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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:

"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, em relação aos créditos escriturados extemporaneamente a partir de abril de 2000, estavam prescritos os relativos às entradas anteriores a abril de 1995.

2 - 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.

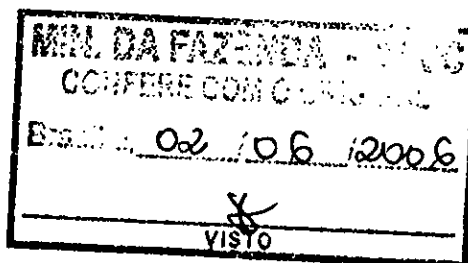
Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE nº 212.484: não ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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, <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, ousa 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, 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.

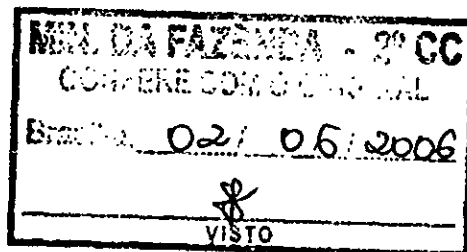
Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Jou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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.

3 - 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.

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, por que 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.

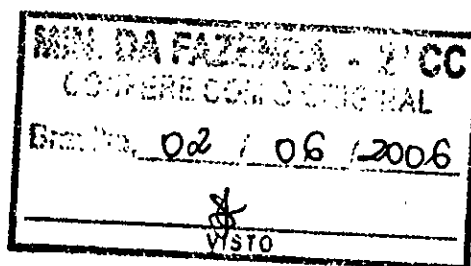
No caso de não tributação, inexistente norma positiva, pois simplesmente não há previsão de tributação para a etapa relativa à aquisição do insumo, que está fora da seqüência produtiva sujeita à incidência do imposto.

7 *su*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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.

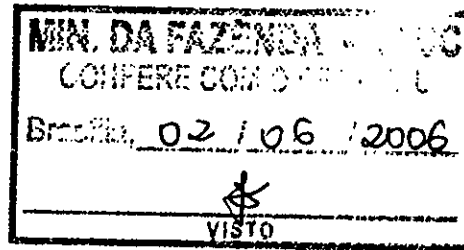
Fica evidente, assim, que a mera "saída" do produto NT de um estabelecimento para outro implicaria o direito de crédito, o que é inadmissível.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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.

4 - Insumos de alíquota zero

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.

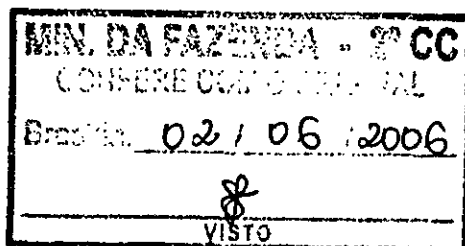
Em relação aos produtos acabados, a alíquota zero visa a sua desoneração, em função da essencialidade e dos objetivos de política governamental. Já em relação aos insumos, seu objetivo se conforma à tributação dos produtos em que são empregados.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177



2ª CC-MF
Fl.

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.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

MIN. DA FAZENDA
CONFERE COM O C. C. M. F.
Brasília, 02 / 06 / 2006
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 02 / 06 / 2006
 VISTO

2ª CC-MF
Fl. _____

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 Ataliba¹, 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).

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 ínsita 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.

5 - Correção monetária

No que diz respeito às decisões citadas pela interessada, apenas fazem lei entre as partes, de forma que, a um, as decisões citadas não garantem à recorrente o direito à correção monetária, e, a dois, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, relativas ao direito de crédito de produtos isentos, não tributados e de alíquota zero, proferidas em sede de recursos especiais, não possibilitaram à recorrente que passasse a efetuar o creditamento.



¹Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1993, p. 103).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.010821/00-98
Recurso nº : 128.791
Acórdão nº : 201-79.177

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 02 / 06 / 2006
 VISTO

2ª CC-MF
Fl. _____

Por fim, não há previsão legal que permita a incidência de juros, no caso de ressarcimento de IPI.

Esclareça-se que não se está falando de correção monetária, mas de juros compensatórios.

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.

A data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

Como a incidência de juros depende de expressa previsão legal, não cabe a sua incidência no presente caso.

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

Sala das Sessões, em 29 de março de 2006.


JOSE ANTONIO FRANCISCO 