MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 09 / 08
Rubrica
Republicado no
DOU de 31.10.08

Processo nº	10830.007285/00-18
Recurso nº	140.513 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	204-03.216
Sessão de	03 de junho de 2008
Recorrente	IDEAL STANDARD WABCO TRANE IND. E COM. LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto/SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luiza Novais
Mat. Siape 91641

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

RESSARCIMENTO. EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para que sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem os bens devem não fazer parte do ativo permanente da empresa, ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO.

O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento da contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exigência de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, isentos ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.

EMISSÃO NOTA FISCAL ENTRADA PARA ACOBERTAR A ESCRITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A lei não prevê emissão de nota fiscal de entrada para acobertar escrituração de créditos extemporâneos e, menos ainda, de sua correção monetária.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luzia Novais

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS.

À falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo o ressarcimento de tais créditos se dar pelo valor nominal.

Pelo princípio da isonomia, não há de ser aplicada atualizações monetárias no crédito básico de IPI a ser ressarcido, uma vez que a Fazenda Nacional não corrige os débitos escriturais deste imposto.

POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA CORREÇÂO DOS CRÉDITOS.

A Taxa Selic é juros não se confundindo com correção monetária, razão pela qual não pode em absoluto ser usada para atualizações monetárias de ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Renata Auxiliadora Marchetti (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luiza [illegible] Novais
Mat. Siape 91641

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI de créditos a insumos empregados na industrialização relativos ao 2º trimestre de 2000, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A fiscalização efetuou a verificação dos créditos pleiteados tendo efetuado glosa decorrente de: constatação na escrituração de supostos créditos extemporâneos, monetariamente corrigidos e mediante emissão de notas fiscais de entradas irregulares cuja aquisição seria de bens de consumo e bens do ativo permanente que não dão direito a crédito e insumos isentos, tributados à alíquota zero e NT. Desta forma o pleito foi deferido parcialmente.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando em sua defesa:

1. os créditos glosados são relativos a materiais auxiliares, sendo diversos deles lixas, brocas, eletrodos, blitz, bedames, todos classificados como ferramentas intermutáveis segundo PN CST 65/79;

2. os demais insumos representam materiais auxiliares que embora não integrem o produto final, nem se desgastem em contato com o mesmo, participam do processo produtivo, conforme admitido pelo item 1.1 do PN CST 65/79 e pela jurisprudência dos tribunais; e

3. pede a correção monetária dos créditos conforme jurisprudência do CC;

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se indeferindo a solicitação sob o mesmo argumento segundo o qual foi efetuada a glosa: apenas as matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem geram crédito do imposto e as aquisições glosadas não se enquadram neste conceito, rejeitou, também, a correção monetária dos créditos.

Inconformada a contribuinte apresenta recurso voluntário alegando, em síntese, as mesmas razões da inicial, acrescendo:

Embora não exista previsão para emissão de nota fiscal de entrada acobertando lançamento de crédito extemporâneo a empresa utilizou esta sistemática, por analogia com a forma de lançamento das variações cambiais nas importações, para poder efetuar o lançamento contábil de créditos extemporâneos acrescidos da correção monetária.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 19 / 08 / 09
Maria Luiza Novais

Voto

Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, Relatora

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No mérito, o objeto da presente controvérsia é o pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo ao 2º trimestre de 2000, de acordo com o art. 11 da Lei nº 9.779/99, incidentes sobre as aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Exsurgem dos autos que o litígio surgiu em virtude de exclusão da base de cálculo dos valores a serem ressarcidos aqueles correspondentes a uma série de itens que a empresa enumerou no rol dos insumos utilizados na fabricação dos seus produtos.

Tal exclusão deu-se sob o fundamento de que o creditamento do IPI é baseado no consumo, durante o processo de industrialização, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos no mercado interno; entendendo-se consumo como decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. Sendo estas as mesmas considerações de que se valeram os julgadores de primeira instância para manter o indeferimento acerca da não aceitação dos custos referentes às aquisições dos produtos e serviços objeto da exclusão.

Neste ponto não merece censura a decisão recorrida, pois o artigo 147 do RIPI/98 enumera expressamente que apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, devem ser considerados no creditamento do imposto.

> *Art. 147. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se:*
>
> *I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Cabe-nos aqui averiguar se os materiais que a recorrente pugna sejam considerados no cálculo dos valores a serem ressarcidos se enquadram na classificação exigida pelo Regulamento do IPI.

Os materiais glosados foram, dentre outros: válvulas, engate rápido completo, tiras nylon, insertos, luvas, cilindro compacto magnético, etiqueta auto adesiva, óleo, lixas, brocas, eletrodos, blitz, bedames, parafusos, porcas, arruelas, material de refeitório, material de higiene e limpeza, programador de horário para uso geral no escritório, fesas, ponta montada,

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luzia M. Novais

fluido de corte, cadeado de latão, adaptador macho/fêmea, ventilador de coluna marca Ventisilva, ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido clorídrico, chave fenda, etc .

De pronto devemos abstrair todos os materiais e equipamentos acima reportados da classificação como material de embalagem, pois não alteram a apresentação ou função do produto, sendo que muitos deles são reutilizados por várias vezes, permanecendo na empresa por um certo período de tempo, embora alguns sofram maior desgaste, devendo fazer parte do seu ativo, como ventilador, programador de horário, ponta montada, cadeado de latão, chave fenda, adaptador macho/fêmea, etc.

Resta-nos averiguar se tais produtos poderiam ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário.

Na legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

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

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que "*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na* operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida".

Verifica-se, portanto, que, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação.

Os produtos já listados acima não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para efeito de creditamento do IPI, pois eles não incidem diretamente sobre o produto durante as suas etapas de industrialização, não são consumidos ou desgastados, não sofrem perdas de propriedades físicas ou químicas em função da ação direta exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, em fase de industrialização.

Vejamos ainda que os produtos glosados vários deles são NT como óleo lubrificante Anion Oil, lubrificante Rocol Moisture, óleo lapidex, etc; outros são alíquota zero como cloreto de sódio, fluossilicato Rodip, nitrato de sódio, acido nítrico, acido sulfúrico, acido clorídrico, etc e outros, isentos, como calibrador padrão, filtro sanfona mp, etc.

Assim sendo, mesmo considerando que estes produtos fossem classificados como insumos resta a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de insumos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08

desonerados do imposto. Esta questão foi brilhantemente enfrentada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 133.488, motivo pelo qual adoto como minhas as razões de decidir constantes daquele voto:

> *Compulsando os autos, verifica-se que a requerente não discriminou em suas planilhas de cálculos quais valores referem-se à aquisição de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados (NT). Também não apontou as alíquotas a que estavam sujeitos os produtos isentos.*
>
> *Para este julgador, é irrelevante se os créditos pretendidos pela reclamante referem-se à aquisição de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, pois, em qualquer dessas hipóteses o creditamento não é permitido.*
>
> *O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto 'elenca numerus clausus' as hipóteses permitidas.*
>
> *A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.*
>
> *A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:*
>
> *Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*
>
> *I - omissis*
>
> *IV - produtos industrializados;*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*
>
> *I - Omissis*
>
> *II - será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (grifo não constante do original)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luzia de Novais

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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

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

*A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.*

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

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

*I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos**, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, **salvo** se compreendidos entre os bens do ativo permanente.* (grifo não constante do original)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 19 / 08 / 08
Marcia Cristina Novais

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxação sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita à alíquota de 10% e nela foi agregado $ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de $ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, $ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "b" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado $ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado $ 50,00, crédito $ 0,00, imposto a recolher $50,00. Fase "b": valor

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria [illegible] de Novais

agregado $ 1.000,00, alíquota 10%, imposto calculado $ 200,00, ($ 2.000 x 10%), crédito $ 50,00, imposto a recolher $ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados (NT) comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o quantum a ser creditado, atribuir, nos casos de alíquota zero ou NT, a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por outro lado, a prevalecer a tese do acórdão recorrido sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas à alíquota zero, isentos ou NT, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08

instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados, os seguidores dessa tese, além de transformarem o aplicador da lei em legislador positivo, como dito linhas acima, esqueceram, por completo, que o IPI é regido, também, pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual tem por finalidade diminuir o gravame fiscal sobre produtos básicos necessários ao conjunto da sociedade e aumentar a tributação sobre os supérfluos.

Como é de todos sabido, esse princípio é implementado por meio da fixação de alíquotas mais elevadas para os produtos supérfluos e menores para os essenciais. Todavia, a grande maioria dos produtos supérfluos, como são exemplos os cigarros, os perfumes e as bebidas, são produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ainda não industrializadas, portanto, não tributadas pelo IPI (NT), ou a partir de insumos básicos, largamente utilizados pela população ou utilizados na fabricação de produtos populares, nessas hipóteses, tributados à alíquota zero.

Tanto em um caso, como em outro, por não haver alíquotas positivas, não há como quantificar o valor dos fictícios créditos que os adquirentes desses insumos teriam direito. Para resolver esse embróglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do imposto a que está submetido o produto final às matérias-primas não tributadas ou tributadas à alíquota zero; com isso, feriram de morte o princípio da seletividade ao tributarem às avessas os produtos supérfluos, reduzindo drasticamente ou anulando todo o gravame fiscal.

Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

A tributação do cigarro de fumo segue às seguintes regras: a alíquota desse produto na TIPI é 330%, mas sua base de cálculo é reduzida a 12,5% do preço de venda a varejo. O valor do imposto devido obtém-se multiplicando a alíquota por essa base de cálculo reduzida. Assim, se 1.000 pacotes de cigarro custam R$ 2.000,00 no varejo, o valor do IPI devido pelo fabricante é de R$ 825,00 ($ 2.000,00 x 12,5% x 330%). Para fabricar os cigarros, a indústria fumageira adquire folha de fumo, seu principal componente, não tributada pelo IPI (NT na TIPI). O industrial dos cigarros nada pagou de IPI por ela, não havendo do que se creditar. Desta feita, a alíquota efetiva dos cigarros é de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Agora, admitindo que o fabricante tem direito a abater do imposto devido o valor do crédito calculado com base na alíquota do produto final; para cada real pago na aquisição de folha de fumo ele teria de crédito R$ 3,30. Assim, se para confeccionar os 1.000 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 19 / 08 / 08
Maria Luzimar Novais

de R$ 990,00 ($ 2.000,00 x 15% x 330%). Superior, portanto, ao valor do imposto devido. Com isso, a tributação desse produto supérfluo seria negativa.

O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes[1]:

(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

Admitindo-se, para manter o debate, que o princípio da não-cumulatividade confere aos contribuintes de IPI créditos referentes às aquisições de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos [2]princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sopesar o direito de o contribuinte reduzir a tributação de produtos supérfluos com o de a Fazenda Pública alavancar a produção de produtos essenciais para a sociedade por meio da redução do gravame fiscal desses produtos e a exasperação daqueles, de tal sorte que não haja a subversão da ordem do Estado Democrático de Direito, em que os direitos individuais são respeitados, mas que a estes se sobrepõe o interesse coletivo.

Por derradeiro, deve-se observar que às instâncias administrativas não é dado conhecer de questões acerca de inconstitucionalidades de lei ou ou ilegalidades de atos normativos, pois tais matérias transbordam a competência dos colegiados não jurisdicionais. Diante disso, não cabe aqui discutir sobre eventual vício das normas aplicadas ao caso em exame.

Diante do exposto, é de se negar o creditamento de IPI nas aquisições de insumos tributados à alíquota zero, isento ou não tributados (TIPI – NT).

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do IPI a serem ressarcidos com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 é de se verificar, primeiramente, como bem

---

1 Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59

2 *Na solução de um conflito aparente de normas, deve o interprete respeitar sempre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de tal modo a evitar o sacrifício total de um em relação ao outro.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luiza Novais

frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há previsão legal expressa para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos básicos do IPI.

Vejamos que o Parecer AGU/MF nº 01/96 trata especificamente de correção monetária no caso de repetição de indébito tributário. O indébito tributário é representado por um recolhimento indevido ou a maior que o devido, ou seja, nos casos em que houve recolhimento a maior beneficiando a Fazenda Nacional.

Neste caso torna-se lógico que na restituição do indébito tributário os créditos existentes em favor do sujeito passivo sejam corrigidos monetariamente pelos mesmos índices que a Fazenda usa para corrigir seus créditos.

Neste escopo é que veio a norma contida no artigo 66 e seu parágrafo 3°, da Lei nº 8.383/91 tratando exclusivamente do indébito tributário e sua compensação com valores de créditos tributários devidos, determinado em seu parágrafo 3° que tais operações sejam efetuadas pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR, *in litteris*:

> *Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subseqüente.*
>
> .....
>
> *§ 3 - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR."*

Da disposição literal da norma invocada tem-se que não contempla o saldo credor do IPI acumulado de um período de apuração para outro na escrituração fiscal.

O ressarcimento de créditos básicos do IPI não utilizados no período trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador autorizou o ressarcimento em espécie ou sob forma de compensação com outros tributos, de eventual saldo credor do imposto não utilizado na compensação com débitos do próprio IPI.

Diferente portanto da restituição, pois não há pagamento indevido, mas sim uma faculdade, concedida pelo legislador de se ressarcir um crédito não utilizado na dinâmica do IPI.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade, inserto no artigo 153, § 3°, II, da Constituição Federal, sendo, portanto, instituto de direito público, devendo o seu exercício se dar nos estritos ditames da lei, sob pena de ser o legislador substituído em matéria de sua estrita competência. Assim, à falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo a compensação de tais créditos se dar pelo valor nominal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 19 / 08 / 08
Maria Luzia Novais

O Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, em despacho exarado no Agravo de Instrumento nº 198889-1/SP, de 26 de maio de 1997, embora tratando de ICMS, esposa pensamento no mesmo sentido:

> *(...) Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade que gera os "créditos" que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos "créditos", além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.*
>
> *(...)*
>
> *23.1 – Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do* quantum *simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração do ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.*
>
> *(...)*
>
> *25.) Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.*
>
> *26.) O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos "créditos" contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária – o que configura mais uma razão a infirmar a invocação da "isonomia" para justificar a atualização monetária dos chamados "créditos". Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.*
>
> *27.) Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado "crédito" do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.*
>
> *(...)*
>
> *29.) Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luz [illegible] Novais

créditos de ICMS não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigi-los. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não cumulatividade. (destaques do original)

Teve a mesma compreensão o voto manifestado pelo Ministro Maurício Corrêa, no R.E. nº 223.566-4/SP, de 31 de março de 1998, que também trata de ICMS, que foi assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONTÁRIA DO DÉBITO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão pela qual não se pode pretender a aplicação da atualização monetária.

A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência.

Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e ao da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual somente prevê a correção monetária do débito tributário e não a atualização do crédito, não há que se falar em tratamento desigual a situações equivalentes.

3.1 A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débito e crédito -, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade."

As manifestações do Supremo Tribunal Federal favoráveis à atualização monetária dos créditos escriturais dos tributos submetidos ao princípio da não-cumulatividade se dão nas hipóteses em que há obstáculo ao creditamento, consubstanciado em atuação do fisco. Tal não ocorre com a espécie sob análise.

É, ainda de se observar que as atualizações monetárias que a Fazenda utiliza na correção de seus créditos estão disciplinadas pela Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, que determina a correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá ater-se aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma, que, por sua vez, correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU nº 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indébitos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luzia Novais

A partir de 01.01.96, sobre os indébitos passa a incidir, exclusivamente, juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

O valor da Taxa Selic não espelha mera atualização monetária. A atualização refere-se à correção monetária. Trata-se de se calcular o valor monetário nominal presente que certa quantia, anteriormente expressa também em cifra nominal, teria ante a inflação. Seria simplesmente a aplicação sobre um valor monetário nominal originário de índices de atualização (ou correção) monetária, a exemplo do IPC, IPCA, IGPM, etc. Índices esses que, por seu turno, buscam espelhar a desvalorização da moeda, em virtude da inflação, unicamente.

No valor constante da assim denominada Taxa Selic, contudo, há a incidência não de índice de atualização monetária apenas, mas de taxa de juros. Juros esses que são, atualmente, equivalentes à assim denominada Taxa Selic. Fato é, portanto, que tal valor está acrescido de juros, em percentual equivalente à Taxa Selic, e não de índice algum de correção monetária.

Impende salientar e fixar em mente peremptoriamente que juros não são - nem jamais o foram, em delíquio algum - índice qualquer de atualização ou correção monetária. Trata-se de coisas completa e totalmente diferentes.

Os índices de correção monetária são percentuais matemáticos que refletem a inflação de determinado período pretérito, sendo usados para recompor o poder de compra da moeda (assim considerada em seu valor nominal) de forma a neutralizar os efeitos da inflação.

Os juros, por sua vez, constituem frutos civis do capital, sendo, portanto, rendimentos oriundos do uso desse capital ao longo do tempo, de modo que espelham ganhos ou acréscimos patrimoniais, e não simples recomposição de poder de compra da moeda, como se dá com a atualização monetária. Os juros não servem para mensurar uma inflação ocorrida e recompor o poder aquisitivo da moeda. Eles refletem perspectivas de ganhos do capital.

Muito a propósito, outra não é a preleção que nos oferta Luiz Antônio Scavone Júnior:

> *É importante observar que os juros – frutos civis que espelham ganho real – não se confundem com a correção monetária, o que se afirma na exata medida em que esta é, portanto, o efeito dos acréscimos ou decréscimos dos preços e, em decorrência, a modificação do poder aquisitivo da moeda.*
>
> *Se assim o é, a correção monetária também espelha um percentual. Todavia, esse percentual representa, apenas, a desvalorização da moeda e não lucro – rendimento ou fruto civil – que é característica do juro, remuneração do capital e, bem assim, acréscimo real ao valor inicial* (in *Juros no Direito Brasileiro. São Paulo: RT, 2003, pgs. 279/280).*

Por tudo isso, aflora bastante nítido e cristalino que **a Taxa Selic de juros não pode ser utilizada como índice de atualização monetária**, assim como jamais o foi pela União Federal em instante algum, mas somente se prestando a ser empregada enquanto aquilo que é: uma taxa de juros.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 08 / 08
Maria Luz[illegible]r Novais

Neste ponto, há de se socorrer novamente das lições de Luiz Antônio Scavone Júnior:

> *Resta evidente, de sua conformação, que a taxa Selic não representa, no seu todo, correção monetária.*
>
> *Trata-se, em verdade, de taxa de juros, não espelhando os aumentos e diminuições de preços da economia, nada obstante esses elementos possam influir na sua fixação pelo Copom.*
>
> *Todavia, a simples influência de perspectiva futura e de elementos passados dos aumentos e diminuições de preços na economia não possui o condão de atribuir natureza de correção monetária à taxa Selic.*
>
> *Basta, a título exemplificativo, verificar que a taxa Selic atingiu, efetivamente, 25,59% no ano de 1999, enquanto que o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor), medido pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) no mesmo período, representou 9,47% (op. cit., pgs. 316/317).*

E prossegue o indigitado autor em sua lição, sufragando o acerto do quanto aqui preconizada pela Fazenda Nacional no sentido de que não se pode usar taxa de juros como índice de correção monetária, como não o poderia deixar de ser:

> *A Taxa Selic, em verdade, possui natureza de taxa de juro, mormente ante toda a sistemática de sua fixação, como amplamente demonstrado nas atas das reuniões do Copom.*
>
> *Pouco importa, no caso, se a taxa é aplicada a título de juros compensatórios ou moratórios ou se contém, como elemento de sua fixação, expectativa de inflação e se destine a neutralizar seus efeitos.*
>
> *O que importa é que sua natureza jurídica é de juro, vedada, portanto, sua utilização como mecanismo de atualização (id., pg. 317, grifo nosso).*

Ante todas essas considerações, forçoso é reconhecer que, uma vez que se não pode usar uma taxa de juros como índice de correção monetária, não se pode utilizar a taxa de juros Selic para cálculo de atualização monetária algum, haja vista que ela não tem a natureza de índice de correção monetária simplesmente, mas sim de taxa de juros.

Com isso, ao pretender utilizar a ora recorrente a Taxa Selic para atualizar o valor dos créditos escriturais de IPI, estaria a inserir juros (e não simples atualização monetária) no montante a haver. Tal acréscimo, porém, é gritante e patentemente indevido, haja vista que não somente não há lei a autorizar tal coisa, como ainda pelas mesmíssimas e idênticas razões que os créditos escriturais não sofrem sequer correção monetária, tampouco rendem juros, pois que não se trata de repetição de indébito tributário, ou seja, de uma situação em que alguém recolheu um tributo indevidamente, mas sim de créditos meramente financeiros ou escriturais de IPI.

Por conta disso, vale dizer, do fato de que não se trata de tributo a ser repetido, inexiste aqui capital transladado de uma pessoa para outra indevidamente, de maneira que aquele que deteve o capital sem azo durante certo período deva responder pelos possíveis

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 19 / 08 / 08
Maria Luzia Leal Novais
Mat. Siape 91641

frutos civis que esse capital teria gerado, como aconteceria com os juros. Em suma, não se verifica aqui qualquer possibilidade de incidir juros de mora à Taxa Selic sobre os créditos da recorrente por falta de previsão legal.

Nesse passo, para concluir, não é demais lembrar a respeito da impossibilidade de se fazer incidir juros Selic sobre os supostos créditos da recorrente, ante a – no que também é oportuno relembrar – a inexistência absoluta lei que preveja a incidência de juros Selic sobre créditos escriturais de IPI, sejam eles reais, provenientes de entradas tributadas, ou virtuais, como os créditos imaginários da contribuinte.

Ademais disto é de se verificar que jamais a Fazenda Nacional corrigiu monetariamente ou aplicou juros sobre os débitos escriturais do IPI. O que era passível de atualização monetária, até 31/12/95, era o imposto, que não se confunde com débitos e créditos escriturais. A partir de janeiro/96 a Fazenda Nacional sequer atualiza o imposto, como já foi dito, limitando-se a aplicar sobre os valores não recolhidos do tributo juros de mora.

> *Portanto, à luz de tudo o que se expôs neste voto, não há que se falar em incidência de juros Selic para corrigir créditos escriturais de IPI, devendo-se, portanto, ilidir por completo a pretensão da recorrente neste particular.*
>
> *Por fim deve se rechaçar o procedimento da contribuinte de emitir NF entrada para poder escriturar a correção monetária dos créditos, uma vez que tal procedimento foi efetuado ao arrepio da lei, especialmente o art. 335 do RIPI/98, que versa sobre a emissão de NF entrada. Assim a sistemática usada pela contribuinte não encontra qualquer respaldo legal e não pode ser acatada.*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.

NAYRA BASTOS MANATTA