



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 05 / 07  
Márcia Cristina Moreira Garcia

CC02/C01  
Fls. 152

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10830.009075/2002-15  
**Recurso n°** 134.197 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Acórdão n°** 201-79.995  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2007  
**Recorrente** TEE COMPONENTES ELÉTRICOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 06 / 06 / 07  
Rubrica

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

Ementa: RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. JUROS SELIC.

Inexiste previsão legal para a incidência de juros compensatórios nos casos de creditamento extemporâneo de créditos de IPI e de pedido de ressarcimento.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADOS.

Insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo. Insumos não tributados não geram direito a crédito.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 05 / 07  
Márcia Cristina Garcia  
Mat. Sinc. 0447502

CC02/C01  
Fls. 153

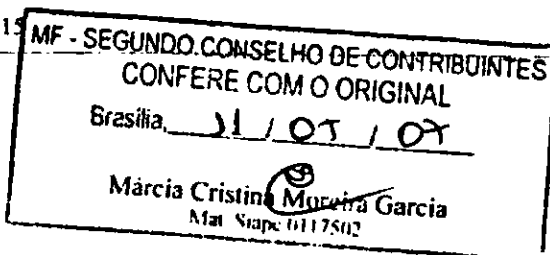
ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que dava provimento quanto aos insumos de alíquota zero, e Fabiola Cassiano Keramidas, que dava provimento, além dos insumos de alíquota zero, quanto aos insumos N/T.

*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, Maurício Taveira e Silva, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Gileno Gurjão Barreto.



## Relatório

Trata-se recurso voluntário (fls. 135 a 149) apresentado em 10 de março de 2006 contra o Acórdão nº 9.522, de 19 de outubro de 2005, da DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 124 a 132), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI relativos a insumos de alíquota zero e não tributados dos períodos de janeiro a dezembro de 1999, nos seguintes termos:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

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

*Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*Inexistente previsão legal para escriturar ou ressarcir créditos do IPI acrescidos de juros e/ou correção monetária.*

*Solicitação Indeferida".*

A interessada tomou ciência do Acórdão em 9 de fevereiro de 2006.

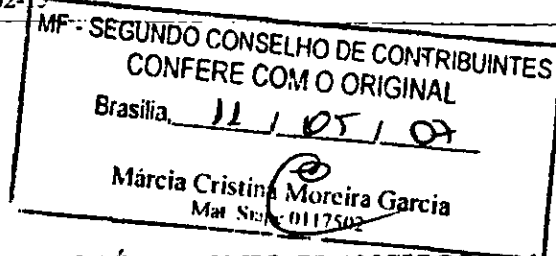
O pedido, apresentado em 9 de outubro de 2002, foi inicialmente indeferido por Despacho Decisório da autoridade de origem (fl. 114), do qual foi dada ciência à interessada em 23 de julho de 2004. Segundo a informação fiscal de fls. 109 a 113, tratar-se-ia de insumos de alíquota zero e não tributados.

No recurso alegou que o não reconhecimento do direito de crédito implicaria supressão da isenção incidente na operação anterior, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

A regra de não-cumulatividade a ser aplicada seria a de incidência sobre o valor agregado e o método da concessão de créditos teria sido adotado "para evitar confusão". Citou ementa de acórdão administrativo a respeito do direito de crédito, no caso de insumo isento.

Quanto ao prazo do pedido, alegou que somente poderia ser contado a partir da ocorrência da homologação tácita e fez análise do dispositivo do art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, para concluir que ofenderia a segurança jurídica, tendo vigência somente a partir de sua publicação.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator:

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

No que tange ao prazo para o pedido, a questão somente é relevante nos Recursos n.ºs 134.198 e 134.199, uma vez que nos presentes autos somente são discutidos os créditos do ano de 1999.

Quanto ao direito de crédito, esclareça-se que, após a Lei n.º 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 n.º 1.199, de 27 de dezembro de 1971, podem ser alteradas pelo Poder Executivo, segundo o art. 4.º, I e II, do referido Decreto-Lei, "quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções". Essas alterações incluem a redução da alíquota a zero e a sua majoração em até trinta pontos percentuais.

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


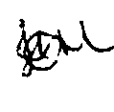
Esse sistema não seria possível no IVA, pois a seletividade, na prática, só se aplica aos produtos acabados. Os produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagens, podem ser, em princípio, utilizados na fabricação de produtos diversos e sua essencialidade depende da do produto em cuja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

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

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

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

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 05 / 05  
Márcia Cristina Morcica Garcia

CC02/C01  
Fls. 136

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.

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.



Brasília, 11/05/07

Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. Siapc 0117502

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

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

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

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

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

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

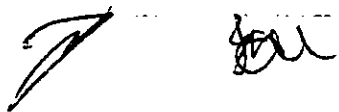
Ademais, alíquota zero não se confunde com isenção.

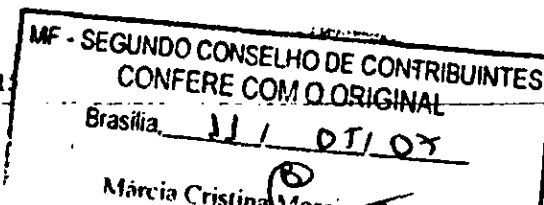
Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.

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

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

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





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

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

*"44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza do débito. A alíquota, um fator genérico. Dizemos 'individual', a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato impondível) realizado. Sendo perspectiva mensurável do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato impondível tem a sua dimensão).*

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

*44.14. Do exposto, se vê que a base calculada é uma grandeza insita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base impondível, 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.

Quanto às alegações de que os cálculos seriam irrelevantes para o caso, em tais teses, que tentam apoiar-se tão-somente em alegações de princípios, não há uma linha sequer de argumentação consistente que demonstre a suposta violação da não-cumulatividade, sobressaindo-se uma argumentação retórica baseada em assertivas não demonstradas e argumentos de autoridade que insistem em afirmar que a Constituição concede o direito, que não pode ser limitado por lei, etc. etc.

Tentam, ademais, afastar qualquer possibilidade de demonstração lógica, contábil e matemática, que evidenciam o fato de se tratar de teses absurdas.

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

Por fim, a alegação de <sup>Marcia Cronica</sup> ~~incidência~~ do IPI, na etapa anterior, seria irrelevante é uma falácia. <sup>Marcelo</sup> ~~Veja-se que, segundo a tese da recorrente,~~ quando o IPI incide, escritura-se o crédito destacado na nota fiscal. Quando não incide, havendo isenção ou alíquota zero, muda-se a regra, criando-se métodos alternativos de apuração do crédito, exatamente porque o crédito não existe.

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

Quanto à correção do valor do crédito, 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 25 de janeiro de 2007.

  
JOSE ANTONIO FRANCISCO