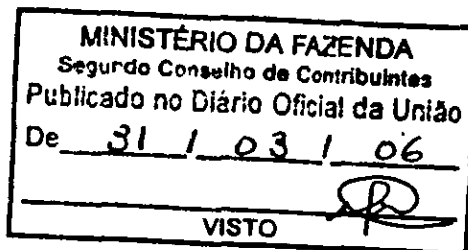




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486



Recorrente : AÇUCAREIRA BORTOLO CAROLO S/A
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DECADÊNCIA.

Decai o direito de creditar-se do IPI referente à aquisição de produtos após decorridos 05 (cinco) anos da data de sua aquisição.

CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS E TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O princípio da não-cumulatividade do IPI opera-se pelo aproveitamento do montante pago na operação anterior. Descabido, portanto, o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero.

CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS APLICADOS EM PRODUTOS N/T.

À míngua de previsão legal, não é possível creditar-se do IPI de produtos adquiridos aplicados em produtos saídos sob a rubrica N/T.

Recurso negado.

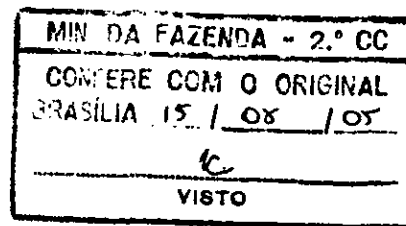
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AÇUCAREIRA BORTOLO CAROLO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência dos créditos relativos às entradas até 27/06/98 e quanto aos créditos de insumos tributados aplicados em produto não tributado (N/T); e II) pelo voto de qualidade, quanto aos créditos relativos aos insumos isentos e não tributados (N/T) aplicados em produto tributado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator), Antonio Mario de Abreu Pinto, Cláudia de Souza Arzua (Suplente) e Gustavo Vieira de Melo Monteiro. Designado o Conselheiro Maurício Taveira e Silva para redigir o voto vencedor nesta parte.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Maurício Taveira e Silva
Maurício Taveira e Silva
Relator-Designado

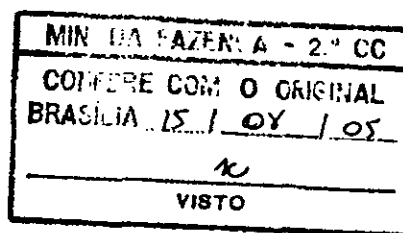


Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e José Antonio Francisco.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486



Recorrente : AÇUCAREIRA BORTOLO CAROLO S/A

RELATÓRIO

Segundo relatado pela autoridade fiscal, a contribuinte pretende ver ressarcidos/compensados créditos referentes às aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas e jurídicas, portanto, contribuintes e não contribuintes. Tais insumos inseridos nas rubricas de isentos, não tributados e tributados à alíquota zero. Igualmente pede o ressarcimento/compensação de créditos originados de produtos adquiridos com tributação, aplicados em produtos não tributados.

Após diligências e parecer de fls. 78 e seguintes, o Despacho Decisório de fl. 90 indeferiu o pedido *in totum*, sob os seguintes argumentos:

- 1 - impossibilidade do creditamento de produtos adquiridos sem a incidência do tributo;
- 2 - impossibilidade de aproveitamento dos créditos com incidência do tributo quando aplicados em produtos não tributados;
- 3 - impossibilidade de creditamento de atualização monetária de saldo credor ou de créditos extemporâneos; e
- 4 - decadência do direito relativo a períodos de apuração ocorridos antes junho de 1998.

Em sua impugnação a contribuinte invoca o princípio da não-cumulatividade como supedâneo do direito ao creditamento de produtos adquiridos com isenção, alíquota zero e não tributados.

Quanto aos créditos relativos a produtos adquiridos com tributação e alienados sem a incidência do tributo, nomeia a autorização concedida pela IN SRF nº 21/97, com destaque ao seu artigo 3º, que trata do ressarcimento de créditos oriundos de MP, PI E MI, aplicados em produtos sem incidência do tributo para os quais tenha sido assegurada a manutenção e utilização.

Manifesta-se ainda quanto ao direito sobre produtos que se consumam no processo produtivo.

Defende o direito à atualização monetária e os juros com base na Selic.

Com relação à decadência, pede a aplicação do direito com base na restituição dos tributos com base naqueles sujeitos à homologação, a ser exercido no prazo de 10 anos.

A decisão recorrida mantém os termos do despacho decisório, argumentando a inexistência de sustentação legal para qualquer uma das pretensões, senão em relação a saldos credores existentes a contar de 1º de janeiro de 1999, relativamente a produtos adquiridos onerados pelo IPI, aplicados em produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero. Alega não se aplicar tal regra quando o produto for não tributado (NT). Propugna ainda pela impossibilidade de deferir direito com base na constitucionalidade do fundamento defendido.

Seu

CF 2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

RECEBIMOS
COM O ORIGINAL
EM 15/04/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

Os outros itens, como referido, foram repelidos por falta de amparo legal.

Inconformada, a contribuinte interpõe o presente recurso voluntário, sem aduzir argumentos de nomeada aos já expendidos na impugnação.

É o relatório.

[Assinaturas manuscritas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 08 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
(VENCIDO QUANTO AOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS INSUMOS ISENTOS
E NÃO TRIBUTÁVEIS - N/T)

As questões a serem decididas são quatro. Preliminarmente, a decadência do direito ao creditamento extemporâneo. O segundo, o direito ao ressarcimento de créditos relativos às aquisições de MP, PI e ME, não tributados, aplicados em produtos cuja saída esteja contemplada com a incidência do IPI e pela rubrica NT, o ressarcimento de créditos de produtos isentos e NT adquiridos e aplicados em produtos isentos e, por fim, a questão da atualização monetária.

Quanto à decadência, estou com a decisão recorrida. De fato, não encontra eco a pretensão da contribuinte em alegar o direito fundado na repetição do indébito.

Ainda que se possa, em forçada interpretação, entender que, em face do recolhimento a maior do tributo quando da omissão no creditamento, isto em priscas eras, teria nascido o direito à repetição, a sistemática de apuração do IPI não parece favorecer a tese.

A sistemática que visa resguardar o direito à não-cumulatividade do tributo impõe procedimentos que impossibilitam, a meu ver, pretender, em face do esquecimento do creditamento ou desconhecimento do direito ao crédito específico, utilizar a forma da repetição do indébito para ver corrigida a falha.

Há que se obedecer a sistemática da escrituração para a determinação do valor a recolher ou do valor a ser transferido de um período para o outro, como crédito do contribuinte. Neste pé, aplica-se o princípio para repetir o que foi recolhido a maior do que o **apurado**, ou que foi grafado ou escriturado indevidamente na documentação fiscal pertinente.

E esta é a pretensão da contribuinte: mixar os dois sistemas para, amparada no direito deferido a um, aplicar a regra decadencial no outro.

As decisões desta Câmara sempre foram no sentido de que o prazo para a escrituração extemporânea do crédito vence no último dia do quinto ano contado da data da aquisição do produto. Não tenho porque dissentir de tal entendimento.

Com relação ao ressarcimento de créditos relativos às aquisições de MP, PI e ME, aplicados em produtos cuja saída esteja contemplada com a incidência do IPI e pela rubrica NT, somente pode ser admitida, na esteira da jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior, os créditos decorrentes de produtos isentos e não tributados, mas somente quando aplicados em produtos tributados. Neste pé, ainda que não haja clareza quanto a tais valores no bojo do processo, há que se declarar o direito para que, em verificação quando da execução da presente decisão, realizem-se os cálculos pertinentes.

Quanto aos valores relativos aos créditos aplicados em produtos imunes, isentos e grafados à alíquota zero, a decisão andou bem. Efetivamente, em não se tratando os produtos sujeitos à tributação, não há como, em relação às suas saídas, pretender amparar o direito ao

suu

CC 4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CC
COMISSÃO SUPERIOR
ERÁRIO 15 04 / 05
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

crédito. Não se pode confundir produtos isentos e sujeitos à alíquota zero com produtos não tributados, por serem de natureza diversa.

Relativamente à atualização monetária, divirjo da decisão. Em havendo créditos extemporâneos admissíveis, estes deverão ser acompanhados da atualização alcançada para a Fazenda Pública nos seus haveres. Já manifestei, em julgamento ocorrido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não vejo como válido o singelo entendimento, aplicado ao caso, da identificação do crédito como simplesmente escritural, na esteira do que tem decidido o STJ.

Até onde alcanço, tais créditos escriturais são aqueles transferidos de um período de apuração para o imediatamente seguinte e que sofre alterações já no primeiro dia deste, através de novos débitos e créditos lançados no livro fiscal.

No presente caso, trata-se de crédito que a contribuinte tinha, sendo irrelevante se o defeito nasceu da pura omissão de lançá-lo ou se em decorrência de dúvida quanto à sua validade, somente assegurada em momento futuro.

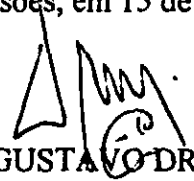
Sobrepõe-se a tal discussão os princípios da isonomia, que garantem ao Erário recuperar os seus créditos devidamente atualizados para preservar o valor da moeda, o da moralidade e o da repulsa ao enriquecimento sem causa.

Aduzo ainda que, se admissível a forma da repetição do indébito por conta do recolhimento a maior, por indevido, na época em que o crédito poderia ter sido lançado, tal providência teria assegurado a devida atualização, por amparo legal. Relembro ainda que, nos casos de ressarcimento de créditos, com base nos princípios há pouco reverenciados, inobstante a falta de previsão legal, o direito é deferido pela CSRF.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito extemporâneo, desde que não decaído, relativo aos produtos adquiridos com isenção e não tributados, desde que aplicados em produtos saídos com incidência do tributo, a ser calculado na execução do presente julgado, com os acréscimos deferidos, a título de atualização e juros, para os haveres da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

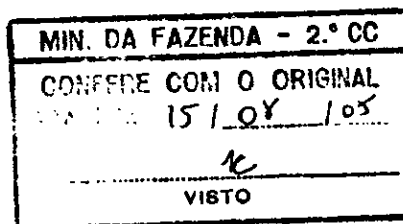

ROGÉRIO GUSTAVO DRYER







Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486



VOTO DO CONSELHEIRO MAURICIO TAVEIRA E SILVA
(DESIGNADO QUANTO AOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS INSUMOS ISENTOS
E NÃO TRIBUTÁVEIS - N/T)

Ouso divergir da tese sustentada pelo ilustre Relator Rogério Gustavo Dreyer, quanto à possibilidade de se utilizar de créditos decorrentes de insumos isentos e não tributados, tendo em vista que a recorrente não efetuou pagamento de imposto na aquisição desses produtos.

Para melhor esclarecer o princípio da não-cumulatividade, trazem-se os comentários a seguir.

O princípio da não-cumulatividade, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, deve ser entendido e exercido no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a chamada incidência em cascata, ou seja, tributar cada operação isoladamente, sem considerar a tributação nas operações anteriores.

Para dirimir a questão, é importante valer-se dos ensinamentos do experiente Auditor-Fiscal da Receita Federal e renomado professor de IPI, Rodolfo de Castro Sousa Filho, em palestra proferida no IV Seminário Nacional - Aspectos Formais e Matérias em Procedimentos de Fiscalização, Esaf, Brasília, 2003, transcrevendo sua análise sobre o princípio da não-cumulatividade:

"(...)

Outra tese patrocinada pelos contribuintes dá conta de que a restrição de o contribuinte não se utilizar do crédito ficto implica em violação ao princípio da não-cumulatividade, como transcrito a seguir:

- 'As proibições e restrições ao contribuinte, no momento de efetuar o lançamento de seus créditos, relativos a insumos não tributados à alíquota zero, violam o princípio constitucional da não-cumulatividade'
- 'A vedação de utilização do crédito na entrada da matéria-prima torna cumulativo o IPI pago na etapa de industrialização realizada pelo contribuinte. A escrituração de crédito na entrada é necessária, pois, do contrário, não se poderá coibir a cumulatividade'

Comentários: O cerne da questão é que o IPI passou a ser um imposto cumulativo. É um fato novo para nós. Se ele viola a não-cumulatividade é porque ele passou a ser cumulativo. Mais uma vez, seguindo o raciocínio da lógica formal do imposto, vamos verificar se isso é verdade. Toma-se como exemplo um imposto cumulativo, colocando-se uma isenção no meio da cadeia. Se o IPI chegar ao mesmo resultado ele é cumulativo; se chegar a resultado menor estará provado que ele continuará não-cumulativo, mesmo não tendo crédito.

- 1 - Cumulatividade: (operação A-B) 10 + 30 (operação B-C) = 40 de IPI.
- 2 - Não Cumulativo:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15 / 04 / 05
VISTO

2ª CC-MF
FL.

•2.1 - alíquota 0: $(A-B) 0 + 30 (B-C) = 30$ de IPI.

•2.2 - Isenção sem crédito: $(A-B) \text{ nihil} + 30 (B-C) = 30$ de IPI.

•2.2.1 - Isenção com crédito: $(A-B)$: pela TIPI seria 10, que a lei dispensa) $\text{nihil} + 30 (B-C) = 30$ de IPI - 10 (crédito que compensa da operação A-B) = 20 de IPI

Se o IPI viola o princípio da não-cumulatividade, portanto, ele passa a ser cumulativo. No exemplo 1 (supondo a cumulatividade) tem-se uma operação de A para B tributada em 10 e uma operação de B para C de 30. Se ele é cumulativo vou tributá-lo em toda a cadeia produtiva não há o que compensar; o total arrecadado seria 40. No exemplo 2.1, a alíquota é zero de A para B e é tributado em 30 de B para C. Se a Alíquota é zero, não há que se falar em crédito. O valor total do IPI seria de 30.

Há duas hipóteses para a isenção sem crédito. Há uma isenção no meio da cadeia, na operação de A para B, onde foi excluído o crédito tributário, não há que se falar em crédito, a arrecadação continua sendo 30. A segunda hipótese contempla uma isenção com crédito. Há no início da cadeia produtiva uma isenção, mas lhe dá direito a um crédito, face a ordenamento legal específico sobre esse benefício fiscal. De A para B, pela TIPI, seria prevista uma alíquota de 10, mas a lei excluiu esse crédito tributário. Está isento. E de B para C continua sendo 30. Portanto, ele vai recolher 20, porque teria 30 de IPI, mas teria um crédito assegurado de 10.

Observa-se que em todas as hipóteses previstas da não-cumulatividade, o imposto devido é menor do que na hipótese supondo a cumulatividade. Portanto, o fato de não ter esse crédito ficto não significa dizer que o IPI está rompendo o princípio da não-cumulatividade. Na sistemática da cumulatividade aplicar-se-ia a alíquota uniforme em toda a cadeia produtiva e o resultado encontrado seria bem superior ao exemplo da não-cumulatividade.

6. Critérios Arbitrários para Cálculo do Crédito Ficto

As decisões prolatadas no âmbito do Judiciário decidem que existe um crédito ficto mesmo não havendo matriz legal que ampare tal decisão. Ocorre que a alíquota do insumo é zero, o produto é NT, está fora do campo de incidência. No entanto, tem-se que estabelecer um critério. Normalmente o próprio contribuinte solicita ao juiz dois critérios: o critério da diferença e, o mais comum deles, a alíquota do produto na saída. Neste último caso, como se fosse possível aplicar a alíquota do produto na saída à matéria-prima que seria alíquota zero. Como lembrou bem aqui o Dr. Francisco Tadeu, no caso do cigarro os valores tomam ares astronômicos, porque a alíquota é de 330%. Vamos ver se esse critério adotado fere alguma estrutura lógica do IPI e se ele consegue, ainda assim, atender à seletividade.

»	Produto x (10%) = 10
••Insumo A (0)	Produto y (40%) = 40
(Valor Aquisição = 100)	Produto z (1%) = 1

Tomemos por exemplo um insumo 'A' de alíquota zero, cujo valor de aquisição é 100. Foi adquirido por 100 esse insumo com alíquota zero. Vamos aplicar em três situações. O insumo é o mesmo, o valor de aquisição também, mas é utilizado em três produtos: um produto 'X' que tem alíquota de 10%; numa outra situação uma alíquota do produto 'Y' de 40%; e, finalmente, no produto 'Z' uma alíquota hipotética de 1%. Portanto, se o

for



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MÍN. FAZENDA - 2.º CC
CONF. COM O ORIGINAL
31.12.15 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

valor de aquisição é 100 e vamos aplicar alíquota de 10 teríamos um crédito ficto de 10; se a alíquota é 40% teríamos um crédito ficto de 40; e no produto Z um crédito ficto de 1. Observa-se que a diferenciação de alíquotas foi a forma encontrada pelo legislador ordinário para atender ao princípio estatuido na Constituição da seletividade; assim como o crédito fiscal foi a forma que o legislador ordinário encontrou para atender ao princípio da não-cumulatividade.

Pelo exemplo acima, parece haver uma inversão completa do princípio da seletividade. E as alíquotas são diferentes porque os essenciais têm um gravame menor e os supérfluos têm gravame maior. No exemplo acima o produto mais supérfluo tem maior crédito. Isso fere o princípio da seletividade. Portanto, esse raciocínio não consegue subsistir ao princípio da seletividade, que é constitucional e que não é novo, já tem bastante tempo de estrada e jamais foi questionado no Judiciário, pelo que se tem notícia.

Surgem outras questões relevantes: a isonomia e a razoabilidade, na medida em que produtos supérfluos passam a ter créditos maiores. Como já foi ressaltado aqui, o cigarro seria o maior crédito ficto, sendo o produto mais supérfluo.

(...)"

Registre-se, abaixo, outro exemplo que fulmina a lógica do argumento de possível direito a crédito decorrente de insumo isento. Neste exemplo, verifica-se a ocorrência de imposto negativo, ou seja, o crédito de valor não ingressado nos cofres da União.

Exemplo: A empresa "X" adquire o insumo "A", pelo valor de R\$60,00, com alíquota de IPI prevista na TIPI de 20%. Porém, em decorrência de incentivo legal concedido à região onde "A" foi produzido, o referido insumo foi vendido à empresa "X" com isenção de IPI. Supondo que a empresa "X" se utilize do insumo "A", transformando-o no produto "B", a ser vendido por R\$100,00 com alíquota de IPI de 8%, se fosse possível o reconhecimento daquele crédito de IPI, teríamos um crédito de R\$12,00 e um débito de R\$8,00, decorrente da venda, gerando um saldo de R\$4,00.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como ressarcimento nas operações previstas.

Desta forma, não havendo previsão legal para créditos decorrentes de insumos isentos e não tributáveis, não há que se cogitá-los.

Sendo indevidos os créditos postulados, desnecessário se faria enfrentar o tema da correção monetária e da incidência de juros compensatórios de 1% ou pela taxa Selic. Porém, cabe esclarecer que não existe previsão legal para incidência de juros compensatórios ou de quaisquer outros acréscimos sobre créditos escriturais do IPI, tendo a lei estabelecido a incidência da taxa Selic apenas nos casos de restituição ou compensação por pagamento indevido ou a maior de tributos. Ressalte-se que a Instrução Normativa SRF nº 210/2002, que disciplina a restituição, a compensação e o ressarcimento de tributos administrados pela Receita Federal, estabelece, em seu artigo 38, que:

400

100



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 06 / 05
<i>N</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.002284/2003-91
Recurso nº : 127.336
Acórdão nº : 201-78.486

"Art. 38. As quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF serão restituídas ou compensadas com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que a quantia for disponibilizada ou utilizada na compensação de débitos do sujeito passivo, observando-se, para o seu cálculo, o seguinte:

(...)

§ 2º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI." (grifei)

Os arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e 39, *caput*, § 4º, da Lei nº 9.250/95, autorizam a compensação ou a restituição, corrigida monetariamente, com base na variação da Unidade Fiscal de Referência (Ufir), ou o abono de juros calculados pela taxa Selic, de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições, o que não é o caso de ressarcimento de créditos de IPI, não absorvidos pelos débitos do mesmo imposto. É que ressarcimento e restituição são institutos distintos, porquanto o primeiro é modalidade de aproveitamento de incentivo fiscal (um benefício), ao passo que a restituição, ou repetição de indébito, é a devolução, ao contribuinte que tenha suportado o ônus do tributo ou contribuição pagos indevidamente, ou em valor maior do que o devido, ou seja, de receita tributária que ingressou indevidamente nos cofres da Fazenda Pública.

Fossem institutos idênticos, a Lei não os teria tratado distintamente. À guisa de exemplo, a Lei nº 8.748/93, que reformulou o processo administrativo fiscal, no artigo 3º, II, estabelece clara diferenciação entre restituição de impostos e contribuições e ressarcimento de créditos de IPI. É evidente que se o legislador quisesse abonar acréscimo de correção monetária e juros Selic, também para o ressarcimento em questão, teria incluído esse instituto, expressamente, na redação do citado art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, exatamente como fez no caso da Lei nº 8.748, de 1993.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.


MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA 