

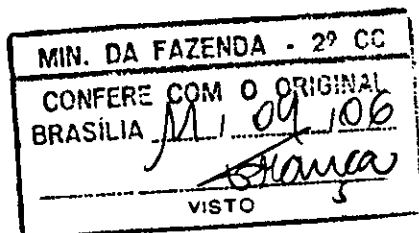
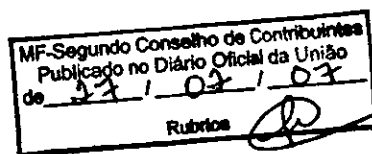


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738

Recorrente : JOFUND S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



IPI. CLASSIFICAÇÃO. Incompetência do Segundo Conselho de Contribuintes, por tratar-se de questão referente à classificação de mercadorias relativas ao IPI a competência é do Terceiro Conselho de Contribuintes, segundo dispõe o art. 9º inciso XVI do Regimento Interno deste Conselho, com a redação dada pelo art. 2º da Portaria do MF nº 1.132 de 30/09/2002.

Recurso não conhecido

ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito de IPI as aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero. Impossibilidade de aplicação de alíquota prevista para o produto final ou de *alíquota média de produção*, sob pena de subversão do princípio da seletividade. O IPI é imposto sobre produto e não sobre valor agregado.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) não conhecer do recurso, quanto a classificação fiscal para declinar competência ao Terceiro Conselho de Contribuintes; e II) negar provimento ao recurso, na parte conhecida. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Sandra Barbon Lewis
Relatora

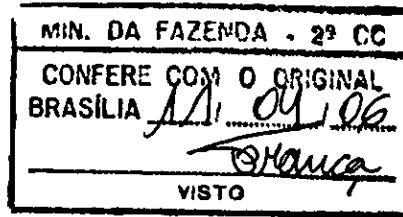
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738
Recorrente : JOFUND S/A.



RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 1333/1344), referente a diferenças apuradas no recolhimento do IPI correspondente aos períodos de outubro a dezembro de 2002.

O Auto de Infração foi lavrado no valor de R\$6.034.079,22, por ter o Contribuinte deixado de tributar as vendas de produtos de sua fabricação, motivada pela isenção prevista no artigo 31 da Medida Provisória nº 66/2002.

O Contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração às fls. 1347/1382, onde alegou, preliminarmente, a nulidade do lançamento, que considerou as alíquotas aplicadas pelo Contribuinte como incorretas. Sustentou que a autuação baseia-se em meras suposições de que o Contribuinte não destinaria os produtos por ele produzidos para uso em veículos das posições 8701, 8702, 8704 e 8705, o que implica na majoração da alíquota do IPI de 4% para 16%.

Sustentou que o Decreto nº 2.092/96 não prevê que discos e tambores de freios produzidos tenham exclusiva e única aplicabilidade em veículos das posições 8701, 8702, 8704 e 8705, mas sim que sejam destinados aos veículos nessas posições, sob pena de inaplicabilidade/inutilidade do benefício fiscal; ressaltou, ainda, a produção automotiva de bases globais, onde de uma mesma plataforma derivam-se veículos com características diferentes. Concluiu que não existe prova ou indicio capaz de demonstrar a destinação dos produtos para além das posições redutoras das alíquotas de 4%, razão pela qual requereu que não prevalecesse a exigência da alíquota de 16% e, conseqüentemente, a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, aduziu que por industrializar produtos, necessita adquirir alguns insumos que são tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados com relação ao IPI, razão pela qual utilizou-se dos créditos presumidos do IPI, conforme artigo 153, parágrafo 3º, inciso II da Constituição Federal de 1988. No entanto esses valores foram glosados.

O contribuinte juntou notas-fiscais de entrada que comprovam a falta de destaque do IPI e notas-fiscais de saída que comprovam seu ônus, pelo que requereu o cancelamento do item Crédito Indevido de IPI do Auto de Infração.

Alegou erro material do Auto de Infração, que majorou a alíquota do IPI de 4% para 16%, por entender que os produtos comercializados pelo Impugnante não se destinariam às posições 8702 e 8704, que prevê alíquota de 4%, pelo que requereu o cancelamento do item 3 do Auto de Infração.

Alegou, ainda, o direito à utilização de suspensão de IPI, prevista pela MP 66/02-Lei nº 10.637/02, já que referida norma juntamente com o artigo 1º da Lei nº 10.485/02, prevêem a suspensão do IPI, tanto para produtos destinados à montagem de veículos quanto para emprego na fabricação de peças e componentes automotivos.

A DRJ em Porto Alegre – RS, em decisão de fls. 1.670 a 1.684, julgou o lançamento procedente em parte. Afastou a preliminar de nulidade do Auto de Infração considerando sua lavratura correta, por estribar-se em normas processuais pertinentes. Considerou que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero com relação ao IPI, não

2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 11/09/06
VISTO

2º CC-MF Fl. _____

compõem base de cálculo para o incentivo; acatou a suspensão da incidência do IPI no período de outubro a dezembro de 2002 para as saídas de discos de freio e tambores de freio utilizados na fabricação de sistemas de freios de veículos nas posições 8701 e 8705.

Insatisfeito, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.692/1728), onde alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por não haver prova, indício ou subsídio técnico capaz de comprovar que os produtos industrializados pela Recorrente não tiveram como destino os veículos constantes nas posições 8701, 8702, 8704 e 8705, que prevê a alíquota do IPI de 4%. Alega que o entendimento do Fisco é de que os produtos foram destinados à veículos em outras posições, comportando alíquota de 16%. Sustenta que a mera suposição de que os produtos não foram utilizados em veículos utilitários ou de carga não serve de fundamento para onerar o Contribuinte com a alíquota de 16%, o que só poderia ocorrer após investigação junto às empresas que adquiriram os produtos, o que alega não ter ocorrido. Requer o acatamento da preliminar suscitada e a anulação do item 3 do Auto de Infração.

O Contribuinte defende que os discos e tambores de freios por ele fabricados e destinados aos veículos nas posições 8701, 8702, 8704 e 8705 ensejam a alíquota reduzida do IPI, não merecendo prevalecer o entendimento do Fisco de que os produtos fabricados pelo Contribuinte podem ser utilizados em veículos de passeio e utilitários e, por este motivo, não faz jus à alíquota reduzida do IPI. Sustenta que o legislador abriu mão de parte da receita ao prever o benefício fiscal para os casos de saída de discos e tambores de freios (classificados na NCM 8708.3900 da TIPI) destinados a veículos nas posições 8701, 8702, 8704 e 8705, razão pela qual defende o direito ao benefício fiscal, requerendo a anulação da decisão proferida pela DRJ em Porto Alegre – RS e a realização de diligência para dirimir a questão.

Alega que a vedação do crédito de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero viola o princípio constitucional da não-cumulatividade. Argumenta que ao adquirir certos insumos não consegue se creditar do IPI, no entanto, ao comercializar o produto final deve destacar e recolher o IPI, o que evidencia a ofensa ao princípio constitucional, pelo que requer o cancelamento deste item no Auto de infração.

Por fim, repisa todos os pedidos formulados no Recurso Voluntário, ressaltando, no caso de vencida a preliminar suscitada, a necessidade da realização de diligência, ante a impossibilidade de juntada de todas as notas-fiscais relativas ao período impugnado.

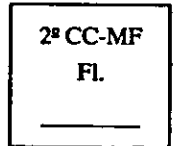
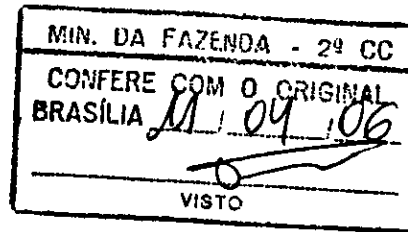
Arrolou bens às fls. 1.745 e 1.746.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
SANDRA BARBON LEWIS

1. Alíquota zero de IPI.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é regido pelo artigo 153 da Constituição Federal, vazado nos seguintes termos:

Artigo 153 – Compete à União Federal instituir imposto sobre:

...

IV – produtos industrializados

...

Parágrafo 3º – O imposto previsto no inciso IV:

...

II – será não-cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

O dispositivo acima transcrito, que trata da não-cumulatividade do IPI, estabelece que a compensação do valor do imposto devido em cada operação será procedida com o montante cobrado nas operações anteriores.

A não-cumulatividade, em relação ao IPI, não comporta restrição, diferentemente da não-cumulatividade do ICMS, cujo texto constitucional foi alterado pela Emenda Constitucional nº 23/83, que, conferindo nova redação ao art. 23, II da CF/67, assim mitigou o direito ao crédito do tributo estadual:

A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

Referida restrição é clara, de modo a impedir o crédito de ICMS na hipótese de aquisições isentas. Para fins de IPI, não há tal restrição.

Importante transcrever as manifestações da melhor doutrina a respeito da não cumulatividade, ora vista como princípio, ora como regra constitucional:

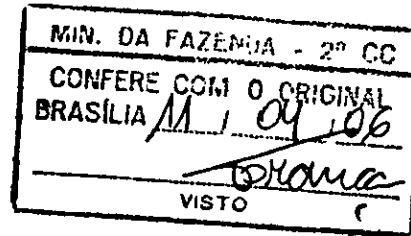
Confira-se a seguir as judiciosas considerações de José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo:

A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo regradar a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operação de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviços de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738



2º CC-MF
Fl.

produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitos à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações por ele realizadas, sem qualquer aparte. A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões. (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. "A não-cumulatividade Tributária". São Paulo: Dialética, pg. 128)

É importante observar que, inexistindo restrição no texto constitucional, nenhuma outra lei, mesmo de índole complementar, poderá restringir referido princípio.

Neste sentido, o Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, reconheceu, de forma inequívoca e definitiva, que há direito a crédito de IPI incidente sobre a aquisição de insumos isentos, em Acórdão assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, Parágrafo 3o, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido. (STF – Plenário, RE 212.484-2-PR, Relator para Acórdão Min. Nélson Jobim, DJ 27.11.98.).

A interpretação do texto constitucional pelo STF, fixado de forma inequívoca e definitiva, deve ser aplicado pela Administração, conforme estabelece o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

Adotando este entendimento, a Eg. Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de creditamento do valor do IPI sobre aquisição de produto dispensado de pagamento por força de isenção, bem como o abatimento do referido valor nas operações seguintes, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em decisão assim ementada:

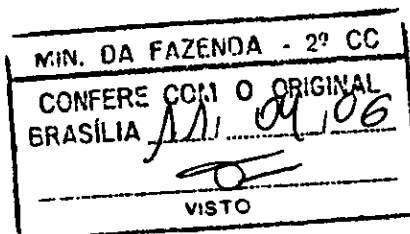
IPI – JURISPRUDÊNCIA – É legítima a transferência de crédito incentivado de IPI entre empresas interdependentes. As decisões do Supremo Tribunal Federal, que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. É legítima a transferência de crédito incentivado entre empresas interdependentes, se demonstrado. Recurso provido. (Acórdão nº 201-74.051, Relatora Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, sessão de 18/10/2000)

De rigor observar que, no caso de aquisições isentas, o crédito do IPI deverá ser procedido com base na própria alíquota do insumo adquirido em regime de operação isenta (não é o insumo isento, mas sim a operação), tornando efetiva a isenção daquela etapa, evitando-se o chamado efeito recuperação, que implicaria tributação integral na etapa seguinte, cujo direito



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738



2º CC-MF
Fl.

deve ser reconhecido não em decorrência da aplicação do princípio da não cumulatividade, mas para dar validade à isenção, de modo a impedir que se transforme em mero diferimento.

Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições isentas, nos termos do que decidiu em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal.

Diversa, no entanto, é a situação versada no presente recurso, no qual a recorrente pleiteia reconhecimento do direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições de insumos tributados à alíquota zero. O valor do ressarcimento, conforme requerido pela recorrente, foi calculado com base na “alíquota média de IPI apurada de acordo com os débitos sobre o faturamento”.

Primeiramente é importante destacar que alíquota zero se diferencia de isenção, conforme exposto por Marco Aurélio Greco, em parecer inédito, parcialmente transcrito:

Estruturalmente, não há equivalência, pois, nesse plano a isenção implica reunião de duas normas, uma de incidência e outra de isenção que inibe parcialmente os efeitos daquela. Na alíquota zero há apenas a norma de incidência cujo mandamento é dimensionado a zero para obter o mesmo efeito prático imediato consistente na inexistência de dever de recolher qualquer montante ao Fisco.

Apesar dessa diferença, parte da doutrina afirma que isenção e alíquota zero são figuras idênticas, ou que alíquota zero nada mais é do que uma isenção. Para equiparar as figuras, esta postura coloca a tônica na circunstância de não haver um débito a cargo do contribuinte; por esta razão, as figuras seriam juridicamente idênticas.¹

Esta visão está focada exclusivamente num aspecto (o efeito patrimonial imediato do instituto) e apóia-se numa visão tipicamente formal do fenômeno jurídico, como se o Direito se resumisse a normas abstratas e não tivesse de conviver com fatos e valores.

Pretender focar a análise apenas no efeito patrimonial imediato (que existe em ambas as figuras), conduz a uma confusão de conceitos, pois leva a reunir numa única categoria (a da isenção) todas as figuras que produzam esse efeito. Desta ótica, não haveria critério para distinguir a isenção de outras figuras que lhe estão próximas, mas com ela não se confundem, como por exemplo a não-incidência, ou até mesmo a inexistência de norma ou a simples lacuna do ordenamento. Todas conduzem ao mesmo efeito, qual seja a inexistência de dívida a pagar pelo contribuinte mas nem por isso são idênticas ou equivalentes.

Esta posição teórica não encontra respaldo na jurisprudência. Alíquota zero e isenção já foram separadas como figuras inconfundíveis. Basta lembrar a Súmula n. 576 do Supremo Tribunal Federal.² O que as distingue é o caráter não-autônomo e provisório de que se reveste a alíquota zero. Por emanar de um ato do Poder Executivo editado com fundamento na faculdade constitucional de alterar alíquotas, poderá ser modificada a qualquer tempo desde que surjam fatos novos que o justifiquem. Como disse GIUSEPPE SANTANIELLO citado no item 7.2, as alterações de alíquotas são feitas ‘com a intenção implícita de modificá-las quando a situação novamente mudar’.

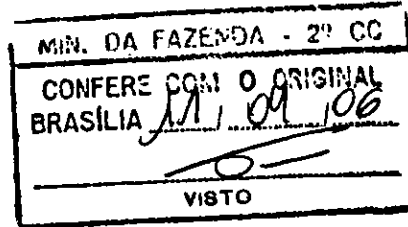
Na isenção há manifestação de vontade do legislador de liberar alguém do dever de pagar a exigência. A isenção se vocaciona à definitividade. Na alíquota zero, o Poder

¹ É o que, do ponto de vista lógico, sustenta Pedro Lunardelli, *Isenções tributárias*, Dialética, São Paulo, 1999, pág. 118.

² “576 – É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime de alíquota ‘zero’.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738

Executivo reduz a exigência em função de certas circunstâncias fáticas mutáveis. Daí sua natureza provisória.

Portanto, não são figuras formalmente equivalentes.

Funcionalmente, também não são equivalentes.

Como exposto anteriormente, o caso concreto não é de uma pura isenção tributária. Ao contrário, estamos diante de um incentivo fiscal viabilizado através de uma isenção. É uma isenção com função de incentivo.

A interpretação da figura deve levar em conta este pano de fundo (=o incentivo) e a simples ocorrência de um efeito patrimonial imediato equivalente (=não pagamento) não é razão suficiente para afirmar que alíquota zero e isenção são figuras idênticas. Cumpre também ter em conta o efeito mediato das figuras, pois é ele que, junto com o imediato, compõe o conjunto cujo resultado final é o mecanismo que induz os agentes econômicos a terem a conduta desejada pelo ordenamento jurídico.

Ora, o efeito mediato na isenção e na alíquota zero é manifestamente diferente.

Realmente, o efeito mediato deve ser desdobrado em duas dimensões:

a) uma dimensão tributária; e

b) uma dimensão concorrencial, à luz do artigo 40 do ADCT.

No plano tributário, a isenção inegavelmente gera direito a crédito para os adquirentes dos respectivos produtos; crédito na dimensão correspondente à alíquota legalmente fixada.

Importante destacar, também que o Supremo Tribunal Federal não concluiu o julgamento da questão relativa ao crédito de IPI decorrente de aquisições não-tributadas e tributadas à alíquota zero, encontrando-se a matéria pendente de julgamento pelo Plenário do referido Tribunal (RE 353.657-PR), sendo que seis dos onze Ministros que compõem aquela Corte proferiram votos contrários ao que sustenta a tese da Recorrente, negando o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, e apenas dois Ministros manifestaram entendimento a favor da tese que conclui pela possibilidade de crédito nas aquisições de insumos tributados por alíquota zero com base no percentual da alíquota do produto final saído produzido pelo estabelecimento industrial.

Pela relevância e pertinência ao tema, vale transcrever excertos dos votos proferidos no julgamento em curso, já disponibilizados para publicação:

Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes:

O primeiro traço distintivo está no veículo normativo a autorizar tais favores. No caso da isenção exige-se lei (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero é estabelecida no âmbito do Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º, CF).

Há outra diferença substancial.

Ao contrário da isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário, na alíquota zero o crédito tributário existe. Todavia, o que ocorre na alíquota zero é o que poderíamos designar por ineficácia do crédito, tendo em vista que este é quantificado em zero.

...

Não vejo, pelo exposto, qualquer razão constitucional para que se reconheça crédito de IPI para aquele que adquire insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero". (Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado)

Voto-vista da Ministra Ellen Gracie:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/04/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Com base nesses argumentos, Senhores Ministros, a primeira conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente produto de previsão legal, a lei pode autorizar o creditamento ou manutenção do crédito, que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.

Nas hipóteses de alíquota zero o percentual é neutro; conseqüentemente a sua aplicação, que é a única possível porque é ela a prevista para aquele produto, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero, portanto, nem para onerar o produtor com a obrigação de recolhimento nem para beneficiá-lo sob a forma de creditamento ou manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito. (Voto-vista da Ministra Ellen Gracie, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado).

Assim, o entendimento do STF a respeito da matéria está se firmando no sentido de que não há direito a crédito nas aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero pela alíquota da saída, já que o julgamento ainda não foi concluído, mas a maioria dos Ministros que compõem o Tribunal Pleno já votou neste sentido.

Vale dizer, ainda, que o reconhecimento do direito de crédito pela alíquota da saída do produto resultante da industrialização inverteria a seletividade, aplicável ao Imposto. Isto porque, quanto menor a essencialidade do produto final, maior a alíquota do IPI.

Há nítida inversão do princípio da seletividade que norteia o IPI, inscrito no § 3º, inciso I do artigo 153 da CF/88, assim redigido:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

O IPI não é imposto sobre valor agregado, mas sim imposto *real* que recai sobre o produto e a regra da não cumulatividade não se opera pelo sistema *base sobre base* (esta sim, própria do IVA derivado do TVA francês, tendente a tributar valor agregado). No IPI, a não cumulatividade se opera no sistema *imposto sobre imposto*, de modo a impedir, apenas, que o imposto de etapa anterior componha o valor tributável na etapa seguinte.

Marco Aurélio Greco, em parecer intitulado "Alíquota Zero - IPI não é Imposto sobre Valor Agregado"³, com apoio nas lições do festejado Alcides Jorge Costa, com argúcia, assim se manifestou:

Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar "base sobre base" como "imposto sobre imposto", pois ambas são aptas a aferi-lo.⁴ Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica - no plano constitucional - não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento "agregação"), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o "imposto").

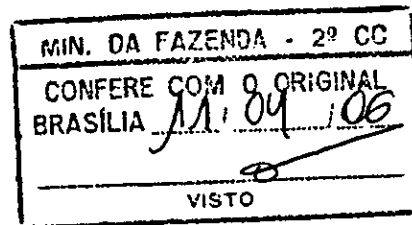
³ Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT nº 8, mar-abr/2004: Editora Fórum, p. 15

⁴ Vide ALCIDES JORGE COSTA, op. cit., pág. 26.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738



2º CC-MF
Fl.

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”.

Atento à possibilidade de cumulatividade do IPI, no viés da incidência de *imposto sobre imposto*, o legislador reconheceu, na redação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o direito à manutenção de crédito do IPI, em situações nas quais, a isenção ou a alíquota zero têm ocorrência em etapa inversa à observada no presente caso, na etapa da saída do produto final.

É que, no que interessa, caso a saída a zero fosse praticada em operação intercalar, seguida de nova etapa tributada, o IPI estornado relativo à aquisição dos insumos, comporia o valor tributável seguinte, resultando em cumulatividade, ou seja em incidência de *imposto sobre imposto*.

Tal, no entanto, não é a situação dos autos, de vez que a tributação a zero está na entrada dos insumos e não na saída dos produtos finais, não alcançada, portanto, pelas disposições da Lei nº 9.779/99.

O artigo da 11 Lei nº 9.779/99 garante a manutenção de créditos de IPI e seu ressarcimento, em casos de aquisições de insumos, independentemente do regime de tributação das saídas, em regime de isenção, não tributação ou em decorrência de aplicação de alíquota zero.

No parecer citado linhas atrás, destacando seu entendimento de que o crédito de zero é zero, assim concluiu Marco Aurélio Greco⁵:

Alterado o ponto de partida da análise, altera-se a conclusão.

Ou seja, entendo que, no caso de entradas submetidas ao regime de alíquota zero, não se trata de buscar o conceito de “valor agregado” e construir um critério de aferição da agregação eventualmente ocorrida em determinada etapa.

Trata-se de reconhecer que pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado e de aplicar a regra da não-cumulatividade imposto sobre imposto prevista na CF/88.

Disto resulta que – do montante do IPI devido na saída – deve ser deduzido o IPI que incidiu na entrada, calculado mediante aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja zero. Direito ao crédito pelas entradas existe; na dimensão resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, zero.

Além do todo exposto, necessário considerar que os créditos do IPI guardam proporção com os produtos entrados e não com os produtos saídos, de acordo com as disposições do artigo 49 da Lei nº 5.172/66 e artigo 25 da Lei nº 4.502/64, registrando-se a ausência de lei que autorize o crédito por alíquota virtualmente calculada com base na *média da produção* ou por alíquota de saída do produto final.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso, na matéria de competência deste Conselho.

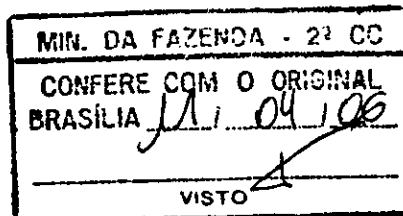
2. Classificação de IPI (competência do 3º Conselho de Contribuintes).

⁵ Op. cit. P. 16



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.003071/2003-97
Recurso nº : 129.107
Acórdão nº : 204-00.738



Sendo a exação tributária decorrente da classificação dos produtos na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) falece a este Segundo Conselho a competência para analisar as questões suscitadas.

Veja-se a redação do Regimento Interno dos Conselhos:

Art. 9º Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a: XVI - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)

3. Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de indeferir o Recurso Voluntário interposto na matéria que é de competência deste Conselho e remeter ao 3º Conselho de Contribuintes para apreciação das questões atinentes à TIPI.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.

SANDRA BARBON LEWIS