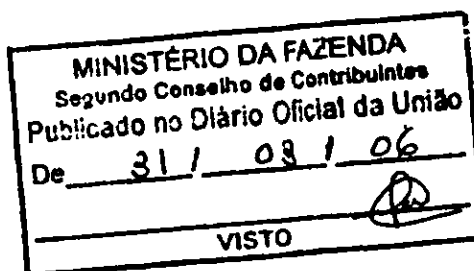




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

Recorrente : NORSKE SKOG PISA LTDA. (Incorporadora e Sucessora da Empresa Pisa Papel de Imprensa S/A)
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS IMUNES. OBRIGATORIEDADE DE ESTORNO.

Inexiste direito a creditamento fiscal em relação ao IPI pago de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, devendo a respectiva parcela proporcional dos créditos ser estornada da escrituração.

CRÉDITO PRESUMIDO. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente é admissível a inclusão, na base de cálculo do incentivo, de valores relativos a aquisições de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários.

Recurso negado.

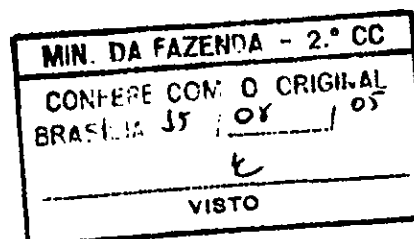
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NORSKE SKOG PISA LTDA. (Incorporadora e Sucessora da Empresa Pisa Papel de Imprensa S/A).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, quanto ao crédito presumido de energia elétrica.

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Antônio Francisco
José Antônio Francisco
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Antonio Mario de Abreu Pinto, Maurício Taveira e Silva, Cláudia de Souza Arzua (Suplente) e Gustavo Vieira de Melo Monteiro.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFEPE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15 / 08 / 05
<i>K</i>
VISTO

Recorrente : NORSKE SKOG PISA LTDA. (Incorporadora e Sucessora da Empresa Pisa Papel de Imprensa S/A)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 227 a 247), relativamente a auto de infração do IPI (fls. 159 a 169), lavrado em 10 de janeiro de 2001, apresentado contra o Acórdão da DRJ em Porto Alegre - RS (fls. 206 a 214), que indeferiu impugnação da interessada (fls. 173 a 193), no tocante a glosas de créditos do imposto, apurados anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998 (convertida, posteriormente, na Lei nº 9.779, de 1999), relativamente a insumos utilizados na fabricação de produtos imunes¹ e a glosas de crédito presumido do IPI, relativamente a créditos calculados sobre a energia elétrica utilizada no processo industrial.

A primeira infração referiu-se a períodos de janeiro a dezembro de 1996; a segunda, aos primeiros períodos dos meses de janeiro a dezembro de 1996.

No auto de infração a Fiscalização esclareceu, relativamente à primeira infração, que efetuou o cálculo proporcional dos insumos, que foram utilizados indistintamente em produtos tributados e imunes (fl. 160). Em relação à segunda infração, esclareceu ter refeito a apuração dos créditos, destacando ter apurado erros de cálculos, relativamente aos meses de janeiro a maio, e inclusão indevida de energia elétrica no crédito presumido.

No termo de encerramento de ação fiscal esclareceu-se, ainda, que houve autuação em relação a períodos anteriores (fl. 165) e que a empresa contra a qual se iniciou a ação fiscal foi incorporada, no decorrer dos trabalhos de fiscalização, pela recorrente. Por fim, ainda esclareceu que a fiscalização continuaria, relativamente aos períodos posteriores.

O lançamento foi mantido pelo Acórdão de primeira instância, que teve a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS - Não gera direito a crédito a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos saídos para o mercado interno ao amparo da imunidade, recebidos no estabelecimento antes de 1º de janeiro de 1999.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI - Não se inclui, no cálculo do benefício, o gasto com energia elétrica porque não reveste a condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, únicos insumos admitidos pela lei.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Torna-se definitiva a exigência em relação a matéria que não foi expressamente contestada na impugnação.

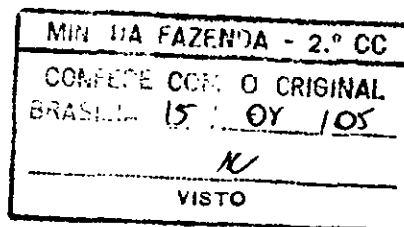
Lançamento Procedente".

¹ Não houve especificação na autuação de quais insumos seriam.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481



A matéria não impugnada referiu-se aos já mencionados erros de cálculo na apuração do crédito presumido.

No recurso destacou inicialmente a recorrente ter apresentado o arrolamento de bens (fls. 227 e 288 a 294).

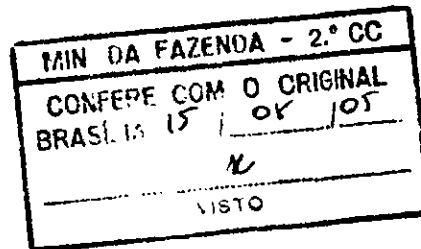
No tocante à matéria de mérito, alegou, relativamente à primeira infração, que o seu direito de crédito resultaria da aplicação do princípio da não-cumulatividade; que a Constituição Federal não teria imposto restrição alguma ao direito de crédito, da forma como fez em relação ao ICMS; que o objetivo da imunidade do papel seria de eliminar a tributação em todas as etapas do processo e não apenas na última; que o STF manifestou-se pela legitimidade dos créditos, no tocante aos produtos isentos; e que as disposições da Lei nº 9.779, de 1999, seriam meramente declaratórias.

No tocante ao crédito presumido, alegou que, para efeito do crédito presumido, deveriam ser considerados, como insumos, *"todos os produtos que, se agregando, ou não, ao bem produzido, sejam consumidos no processo produtivo"*, à vista de ter a Lei nº 9.363, de 1996, determinado a aplicação subsidiária da legislação do Imposto de Renda, segundo a qual o conceito de insumo seria o *"dado pela ciência econômica, ou seja, em seu sentido mais amplo"*; que há decisões administrativas nesse sentido; e que a MP nº 2.202-1, de 2001, admitiu a inclusão da energia elétrica para apuração do crédito presumido, o que provaria tratar-se de insumo.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

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

Em relação à primeira matéria, já se formou jurisprudência administrativa no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não obriga a manutenção dos créditos do imposto relativos a insumos utilizados em produtos isentos, não tributados ou tributados a alíquota zero.

Inicialmente, destaco que a manifestação do STF, mencionada pela recorrente, referiu-se a créditos de insumos isentos e não a insumos tributados, utilizados na fabricação de produtos isentos. As decisões e entendimentos citados pela recorrente, no tocante a essa matéria, portanto, não se aplicam ao presente caso, que trata de glosa de créditos, relativos a insumos tributados, aplicados em produtos imunes, anteriormente a 1999.

Em relação a essa matéria, adoto o entendimento exarado pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 201-77.646, acompanhado pela maioria desta 1ª Câmara:

"O cerne da controvérsia reside na existência ou não do direito ao aproveitamento do saldo credor de IPI existente no livro modelo 8 em 31/12/1998, relativo ao acúmulo de créditos básicos do imposto, em decorrência do descompasso entre as alíquotas de entrada e saída, sob as formas de ressarcimento ou compensação, com base no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, estabelece que 'O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão'. (grifei)

Conforme se verifica na lei, o pressuposto para que haja a compensação é que o crédito do contribuinte seja passível de restituição ou de ressarcimento.

Portanto, ao contrário do alegado, a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, não criou nenhuma forma de aproveitamento dos créditos de IPI diversa das existentes na legislação específica do imposto.

No caso deste processo, antes de se falar na compensação do art. 74 supra, é necessário investigar a natureza do saldo credor de IPI acumulado em 31/12/1998, para saber se ele é ou não passível restituição ou ressarcimento.

A argumentação da recorrente assenta-se no seguinte tripé: 1) princípio da não-cumulatividade; 2) eficácia da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e indivisibilidade dos créditos de IPI; e 3) restrição ao exercício de direito assegurado em lei por meio da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRAS 14 15 08 / 05
<i>K</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

*No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que '(...) Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (...)'. (grifei)*

*Conforme se pode verificar, e ao contrário do afirmado pela recorrente, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **pago** na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.*

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado nos seguintes termos:

*'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.***

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo ... 'dispondo a lei'... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

*Portanto, no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que a recorrente pretendeu lhe dar no recurso, uma vez que ele **não obriga o legislador ordinário a conceder o ressarcimento dos créditos de IPI e nem pode ser aplicado diretamente pela Administração Tributária, posto que endereçado ao legislador.***

*No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi **pago** nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir **do IPI** devido pelas saídas, o imposto que foi **pago** nas entradas.*

Observe-se que à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Desse modo, e considerando que o silêncio das normas superiores em relação ao ressarcimento em dinheiro não impedia a União de concedê-lo por meio de incentivo fiscal, foi que a legislação ordinária criou os chamados créditos incentivados.

[Assinaturas manuscritas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASIL 15 05 105
<i>K</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Os créditos básicos têm matriz constitucional no princípio da não-cumulatividade e previsão legal no art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, estes créditos são meramente escriturais, não admitem o ressarcimento em dinheiro e - até 1997 - sujeitavam-se ao estorno quando os insumos tributados pelo IPI fossem empregados na industrialização de produtos cuja saída fosse desonerada do imposto.

A partir da publicação do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIP/1998), que incorporou as inovações trazidas pela Lei nº 9.493, de 10/09/1997, foi reconhecido o direito ao crédito básico em relação a insumos empregados na industrialização de produtos isentos e tributados com alíquota zero, uma vez que paralelamente à inclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero no campo de incidência do imposto, por meio do art. 2º, parágrafo único, do referido decreto; foi suprimida do texto do art. 147, I a expressão (...) exceto os de alíquota 0 (zero) e os isentos, (...), que constava do texto do art. 82, I, do Regulamento de 1982.

Relativamente aos créditos incentivados, ao contrário do que ocorre com os créditos escriturais, são eles concedidos a título de incentivos fiscais. Não têm nem previsão e nem óbice constitucional a sua instituição por meio de lei e podem ser passíveis de manutenção na escrita fiscal, ou de manutenção e ressarcimento em dinheiro, conforme previsão específica na lei do incentivo.

Desse modo, cai por terra a segunda premissa do raciocínio da recorrente, pois, ao contrário do alegado, a legislação do IPI sempre estabeleceu a segregação dos créditos do imposto em créditos básicos e créditos incentivados, sem que esta distinção encontrasse óbice na constituição.

Esta situação perdurou até janeiro de 1999, quando entrou em vigor a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que na prática acabou com a distinção entre créditos básicos e incentivados e instituiu a possibilidade de utilizar o saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento ao estabelecer no seu artigo 11 que '(...) O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.(...)' (grifei).

Ao editar este dispositivo legal, o legislador ordinário excedeu a garantia constitucional concedida pela não-cumulatividade, pois, na prática, além de acabar com a figura do crédito incentivado, instituiu o direito de compensação e ressarcimento do saldo credor da conta corrente de IPI, direito inexistente até então, e ao qual não estava obrigado pela Constituição.

Por ter extinguido uma situação jurídica anteriormente existente e também por ter instituído um novo regime jurídico para os créditos de IPI, que agora assegura a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento, é inequívoco que a Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, convertida na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, criou direito novo, razão pela qual mais uma vez lícita é a segregação entre créditos gerados antes e depois do seu advento.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481

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

2º CC-MF
Fl.

Do fato de ter criado direito novo resulta que não é correto o entendimento segundo o qual o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, teria 'explicitado' o princípio constitucional da não-cumulatividade, mesmo porque não é dado ao legislador ordinário o direito de fazer interpretação autêntica da constituição por meio de norma de hierarquia inferior.

Isto invalida o argumento da recorrente, baseado no artigo do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, pois, além de o princípio da não-cumulatividade não garantir o ressarcimento dos créditos em dinheiro, o direito ao crédito básico de IPI pela entrada de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados com alíquota zero é preexistente à Lei nº 9.779, de 19/01/1999, e encontrava-se explícito no Regulamento do IPI de 1998."

Portanto, no que tange aos insumos utilizados na produção de produtos imunes, nunca houve na legislação garantia de manutenção de créditos.

Veja-se que o produto final é imune, o que implica não caracterizar o estabelecimento como industrial, nos termos do Regulamento.

Assim, não se tratando de estabelecimento industrial, no tocante à fabricação de produtos imunes, o estabelecimento é consumidor dos insumos.

Por fim, a Lei nº 9.779, de 1999, garantia o direito ao ressarcimento e à compensação, em relação aos créditos apurados a partir de janeiro de 1999, relativamente a produtos fabricados isentos e de alíquota zero.

Portanto, no tocante aos produtos imunes e não-tributados, a lei não previu a possibilidade de ressarcimento e compensação exatamente pelo fato de os eventuais créditos escriturados deverem ser estornados. Em outras palavras, em relação aos créditos admitidos pela legislação, a nova lei previu outras modalidades de aproveitamento (ressarcimento em espécie e compensação), além dos já permitidos até então (aproveitamento escritural).

Sendo assim, não cabe razão à recorrente em relação a tais créditos, devendo ser mantida a glosa.

No tocante à segunda questão, que tratou da glosa de créditos presumidos, na parte calculada sobre energia elétrica.

O incentivo criado pela Lei nº 9.363, de 1996, refere-se a crédito presumido calculado sobre matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários, como claramente consta do texto legal.

Nesse contexto, e ainda pelo fato de a própria lei determinar a aplicação subsidiária do Regulamento do IPI, o conceito de insumo adotado pela lei é o mesmo do Regulamento.

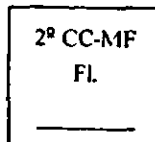
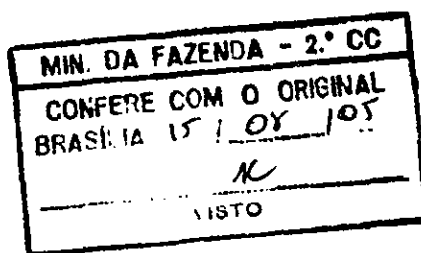
O Regulamento, nessa matéria, refere-se a produto consumido no processo industrial. Cabe esclarecer que a referência ao termo não consta expressamente do art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações dos Decretos-Leis nºs 34, de 1966, e 1.136, de 1970, que estabelecem como condição para o creditamento a destinação do produto adquirido "à comercialização, industrialização ou acondicionamento".

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10940.000029/2001-14
Recurso nº : 127.046
Acórdão nº : 201-78.481



O Regulamento, por sua vez, impôs duas condições, ao estabelecer a possibilidade de crédito: tratar-se de produto consumido no processo produtivo e não integrar o produto o ativo permanente.

Já a Constituição Federal diz que a não-cumulatividade se processa pela compensação do imposto cobrado na operação anterior (art. 153, § 3º, II).

A Constituição Federal não estabelece de maneira clara o que seria "operação anterior". Dessa forma, os limites sobre o que gera ou não direito de crédito podem ser objeto de regulação legal, dentro de limites interpretativos que não importem na descaracterização da não-cumulatividade.

A lei, na realidade, estabelece uma condição bastante restritiva, dizendo que os créditos referem-se a "produtos entrados", de forma que a comercialização, a industrialização e o acondicionamento mencionados referem-se à destinação do próprio produto.

Nesse contexto, o Regulamento impôs limites menos restritivos às disposições legais, esclarecendo que os produtos consumidos no processo e que não se destinem ao ativo permanente também geram direito de crédito.

Ao assim proceder, o Regulamento aparentemente impôs limites que permitiriam a interpretação realizada pela recorrente, entendendo que todo produto que fosse consumido no processo industrial e não se destinasse ao ativo permanente pudesse gerar direito de crédito.

Partindo dessas premissas, não se pode admitir que o Regulamento possa estender os limites legais, sob pena de ilegalidade. Então, é preciso interpretar as disposições regulamentares de forma a compatibilizá-las com as disposições legais.

Assim, a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, é a mais adequada, uma vez que identifica uma característica das matérias-primas e dos produtos intermediários comum também a outros produtos utilizados no processo industrial, que justifica o reconhecimento do direito de crédito, que é o contato físico com o produto (item 10.1).

Dessa forma, como a energia elétrica é consumida pelas máquinas industriais na fabricação dos produtos, não se caracteriza como insumo (ou melhor, como matéria-prima ou produto intermediário), de forma que não origina direito a crédito.

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

Sala das Sessões, em 15 de junho de 2005.

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO