



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10980.002926/2003-58
Recurso nº 126.469 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 202-17.682
Sessão de 25 de janeiro de 2007
Recorrente IGUAÇU CELULOSE PAPEL S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 03 / 04 / 07
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 21/01/1998 a 31/01/1999

Ementa: MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM NÃO TRIBUTADOS.

Inexiste saldo credor nos casos em que os insumos aplicados no produto industrializado não tenham sofrido tributação do IPI.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL.

O reconhecimento do direito a créditos de IPI limita-se aos termos da sentença e ao período mencionado na petição inicial, quando esta se refere a intervalo limitado de tempo.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Não existe previsão legal para a correção monetária de créditos extemporâneos de IPI.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07

Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, por qualquer motivo, é acrescido de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para examinar aspectos de legalidade e constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López, que deram provimento quanto ao direito de crédito do imposto pela aquisição de produtos isentos. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 12 / 03 / 07
~
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.

Relatório

"1. A empresa acima foi autuada pela fiscalização do IPI, que formalizou o auto de infração de fl. 155 e anexos, com ciência em 31/03/2003, para exigir o valor total de R\$46.739,64, relativo ao IPI não recolhido, acrescido de juros de mora e de multa de ofício de 75%, prevista no art. 80, inc. I, da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 147 a 150) o contribuinte pleiteou e obteve, no Poder Judiciário, em grau de recurso, o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de IPI decorrentes de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, adquiridos antes de 31/12/1997 e empregados em produtos tributados.

2.1 Ao empreender auditoria nos estabelecimentos do contribuinte, a fiscalização constatou que embora o provimento judicial fosse para período restrito, anterior à propositura da ação, o contribuinte seguiu aproveitando os créditos em comento, para o futuro, utilizando-os para compensação com débitos do imposto.

2.2 Foi lavrado auto de infração para exigir o imposto que deixou de ser recolhido em decorrência do aproveitamento indevido, tempestivamente contestado pela impugnação de fls. 163 a 189, onde constam, em síntese, as seguintes alegações:

a) o impugnante industrializa produtos tributados e, por ser indústria de transformação, utiliza, entre outras, matérias-primas de origem extrativa;

b) o Ato Declaratório (Normativo) n.º 59, de 1994 estabelece que cabe ao estabelecimento industrial ou equiparado identificar as matérias-primas e produtos intermediários consumidos no processo produtivo que geram direito a créditos de IPI, incumbindo-lhe o ônus da errônea caracterização;

c) o direito ao crédito é assegurado pelo art. 82, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23 de dezembro de 1982 e pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 (Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998);

d) invoca o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e alega violação a diversos artigos do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966);

e) além dos créditos decorrentes de matérias-primas e produtos intermediários, também apropriou-se de créditos decorrentes de aquisições de outros produtos ou bens que são consumidos no processo de industrialização, como rolamentos, parafusos, buchas plásticas, correias, lâmpadas, cabos de aço e outros materiais. Entende estar amparado pelo Regulamento do IPI e pelo Parecer Normativo

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília	12 / 03 / 04
	Ivana Cláudia Silva Castro N.º Mat. Sijape 92136	

CST n. 65, de 6 de novembro de 1979 e pelas decisões judiciais que transcreve;

f) defende a correção monetária dos créditos extemporâneos, com base na aplicação do princípio da isonomia e nos acórdãos que cita;

g) os créditos lançados na escrita, no período autuado, seriam direito líquido e certo do contribuinte, em vista da decisão judicial, em período pretérito. Por outro lado, ao impetrar embargos infringentes, a própria União Federal teria reconhecido o direito aos créditos ora discutidos, conforme trecho que transcreve (fl. 193);

h) o contribuinte propôs ação para ver reconhecido o direito ao crédito nos períodos entre 6/10/1988 e 31/12/1991 e 01/01/1992 e 31/12/1997. Por sua vez, escreveu os créditos decorrentes de entradas a partir de 01 de janeiro de 1998 por entender que já está reconhecido o seu direito, que é decorrência do princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal e consagrado no CTN e no Regulamento do IPI;

i) o Conselho de Contribuintes tem reconhecido em favor dos contribuintes o direito aos créditos em tela, assim como os Egrégios Tribunais Federais, a exemplo dos acórdãos que cita;

j) estando a matéria já pacificada na Corte Suprema, deve ser aplicado o disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, segundo o qual 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;

k) a multa aplicada seria confiscatória, contrariando também o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

l) a cobrança de juros cumulativos seria ilegal, contrariando princípios tributários da Constituição, Lei Civil, Tributária e Comercial."

Remetidos os autos à DRJ em Porto Alegre - RS, foi o lançamento mantido, em decisão assim ementada:

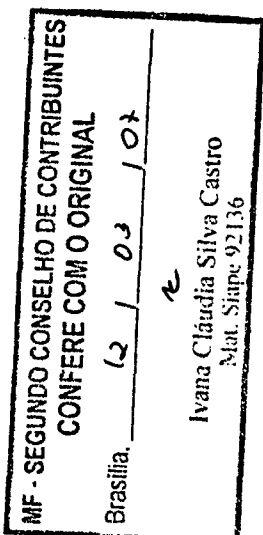
"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 21/01/1998 a 31/01/1999

Ementa: AQUISIÇÃO DE INSUMOS. Inexiste o direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL – O reconhecimento do direito a créditos de IPI limita-se aos termos da sentença e ao período mencionado na petição inicial, quando esta se refere a intervalo limitado de tempo.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – Não existe previsão legal para a correção monetária de créditos extemporâneos de IPI.



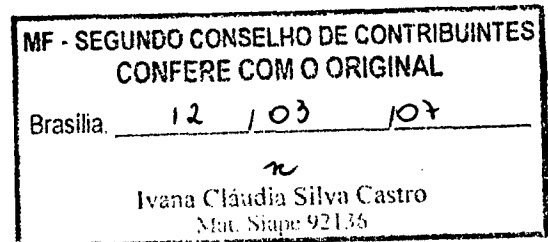
JUROS DE MORA. TAXA SELIC - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, por qualquer motivo, é acrescido de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic.

INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa é incompetente para examinar aspectos de legalidade e constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, recorre a contribuinte, essencialmente repisando os argumentos de sua impugnação.

É o Relatório. *A*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília.	12	03 / 07
16		
Ivana Cláudia Silva Castro		
Mat. Siape 92136		

Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Tempestivo é o recurso, que vem acompanhado de arrolamento de bens. Assim, do mesmo conhecimento.

As questões aqui em discussão são as seguintes: não-cumulatividade do IPI e alcance da decisão judicial, possibilidade de creditamento de determinados bens, correção monetária de créditos escriturais, multa de ofício e juros moratórios.

Entretanto, há uma questão prejudicial de mérito que de ofício passo a analisar, que é a decadência, eis que as competências lançadas vão de 31/01/1998 a 31/12/2002 e o auto de infração foi lavrado em 31/03/2003. Assim, tenho por alcançados pela decadência os períodos de janeiro a 30 de março de 2003, com base no art. 150, § 4º, do CTN, porque houve recolhimentos parciais da exação.

Passo então ao mérito.

Da não-cumulatividade do IPI

Inicialmente, quanto à não-cumulatividade do IPI, adoto integralmente as razões esposadas pelo Ilmo. Conselheiro Antonio Zomer, proferida no Recurso Voluntário nº 129.403, que esmiúça e nos narra inclusive a evolução jurisprudencial sobre o tema:

“No tocante ao mérito, a discussão jurídica travada pela recorrente resume-se à glosa dos créditos relativos às aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero. A base de toda a argumentação está na decisão do STF, proferida quando do julgamento do Recurso Especial nº 212.484-2, que teria sido acatada no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes, por força do Decreto nº 2.436/97, como atestaria o voto condutor do Acórdão nº 201-75.412.

Inicialmente, para introduzir a análise dos créditos presumidos requeridos pela Recorrente, convém traçar algumas linhas sobre a questão dos créditos do IPI.

A Constituição de 1988, ao tratar da não-cumulatividade no inciso II do § 3º do art. 153, fala em descontar o imposto cobrado nas etapas anteriores daquele devido em determinada etapa. O Código Tributário Nacional - CTN, por sua vez, no art. 49, manda subtrair do imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento o que foi pago relativamente aos produtos nele entrados. A exegese direta da Constituição e do CTN, em princípio, levaria à conclusão de que a não-cumulatividade é obtida pelo abatimento do imposto cobrado ou pago nas entradas daquele devido nas saídas, em determinado período.

Entretanto, o parágrafo único do art. 49 dispõe que o saldo verificado em determinado período, em favor do contribuinte, deve ser transferido para o período ou períodos seguintes.

O legislador ordinário, para atender ao princípio da não-cumulatividade nos moldes exigidos pela CF e CTN, instituiu o sistema de crédito fiscal, conforme disposto no art. 163 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI (Decreto n.º 4.544, de 2002), in verbis:

‘Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.’

A forma de utilização dos créditos escriturados está disposta no art. 195 do mesmo regulamento, nos seguintes termos:

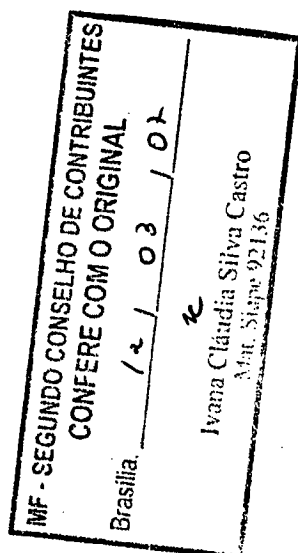
‘Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei n.º 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).’

É importante notar que o § 2º do art. 195 do RIPI permite a utilização dos créditos decorrentes de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou de alíquota reduzida a zero, já incorporando, portanto, o disposto no art. 11 da Lei n.º 9.779/99.

Portanto, nas operações de compra, sempre que houver destaque de IPI na nota fiscal, a empresa lançará o valor do imposto a crédito no Livro de Apuração do IPI; nas operações de venda, sempre que houver lançamento na nota fiscal, a empresa escriturará esses valores a débito no livro de apuração; no fechamento de cada período é feita a



comparação entre o total do crédito e o total do débito, procedendo-se da seguinte forma: se o saldo restar credor, transfere-se para o período de apuração seguinte; se o saldo restar devedor, a empresa é obrigada ao seu recolhimento e, se não o fizer, torna-se devedora dessa quantia à Fazenda Nacional.

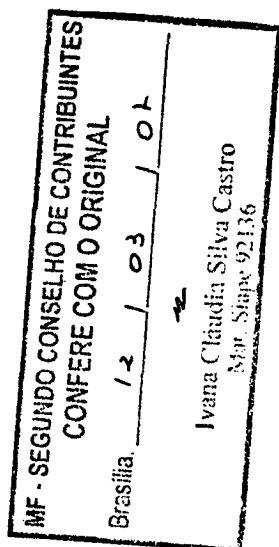
A União, na esteira da característica extrafiscal do IPI, como meio de redirecionar a industrialização para as regiões menos desenvolvidas do país, normalmente Norte e Nordeste, ou para estimular o desenvolvimento de determinadas atividades, ou, ainda, para aumentar a atividade voltada para um determinado fim, como, por exemplo, a fabricação de produtos para exportação, criou os chamados créditos incentivados, que são aqueles concedidos a título de estímulos fiscais, sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.¹

O incentivo pode garantir a manutenção e a utilização de um crédito não permitido normalmente ou até mesmo permitir a presunção do crédito, de acordo com parâmetros estipulados em lei.

Dentro da categoria 'créditos incentivados' existem créditos que são presumidos pelo próprio contribuinte, de acordo com os ditames da legislação. Como os demais, eles também derivam de permissão legal, porém não vêm destacados nas notas fiscais de aquisição, seguindo uma sistemática toda própria de apuração e, às vezes, de aproveitamento.

Todas as formas de créditos incentivados tem previsão legal. O crédito presumido sobre os insumos desonerados do IPI, ao contrário, não encontra amparo na legislação, mas apenas em decisões do Poder Judiciário.

O primeiro caso de crédito presumido apreciado pelo judiciário foi o relativo aos insumos isentos. A situação fática pode ser demonstrada pelo seguinte exemplo: 'A' é contribuinte do IPI e fabrica produto industrializado sujeito à alíquota positiva do IPI (40%). Em razão de circunstâncias legais (estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, por exemplo), a saída de seu produto é isenta. 'B' é estabelecimento industrial que adquire o produto de 'A', por R\$ 5.000,00, para utilização no seu processo produtivo. O produto fabricado por 'B' também possui alíquota positiva (20%) e é vendido por R\$ 10.000,00. O valor do imposto destacado na nota fiscal por 'B' é R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00), que será levado a débito no seu Livro de Apuração do IPI. O imposto pago na compra do insumo, se não houvesse a isenção, seria de R\$ 2.000,00 (40% de R\$ 5.000,00), que teria sido levado a crédito no citado livro de apuração. No fechamento do período, em condições normais, o contribuinte 'B', neste caso, não teria imposto a recolher, pois no confronto de R\$ 2.000,00 de crédito com R\$ 2.000,00 de débito, resultaria saldo zero. Entretanto, dada a isenção, se 'B' não tiver autorização para presumir o crédito, terá que pagar R\$ 2.000,00, o que, segundo os defensores desta tese, anularia todo o efeito da isenção concedida na fase anterior



¹ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.

da cadeia produtiva, além de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade.²

A tese do creditamento do IPI não pago por motivo de isenção surgiu em 1991, no Rio Grande do Sul, com o MS 91.0009552-4, conforme informa o Min. Nelson Jobim, do STF, no julgamento da Reclamação n.º 892 / RS.³ O juízo da 8ª Vara Federal de Porto Alegre, ao apreciar o Mandado de Segurança, decidiu pela existência do direito líquido e certo da empresa de abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior, na qual foram adquiridos produtos industrializados sujeitos à isenção da Zona Franca de Manaus.

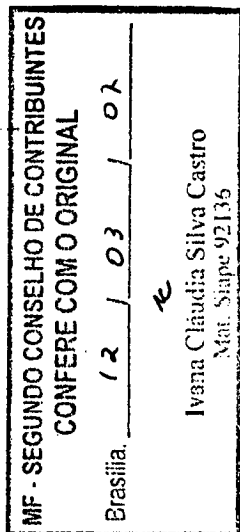
O TRF da 4ª Região confirmou a decisão de 1º grau, dela tendo recorrido a União, impetrando o RE n.º 212.484/RS. O acórdão proferido pelo STF no julgamento deste RE, concluído em 05/03/98, relatado pelo próprio Min. Jobim, recebeu a seguinte ementa:

'CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 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.'⁴

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes do STF, seguidas desde logo pelo STJ, pacificando-se a questão do direito ao crédito presumido sobre as aquisições isentas na esfera do judiciário. O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPI⁵ sobre o valor da operação.⁶

Mas este não é o caso ora em julgamento, que se refere apenas à glosa de créditos relativos a insumos não-tributados ou de alíquota zero.

Com relação aos insumos de alíquota zero, as decisões proferidas em 18/12/2002 pelo STF, quando do julgamento dos RE n.ºs 350.446, 353.668, 357.277 e 358.493, ainda não transitaram em julgado porque a União, através da Procuradoria da Fazenda Nacional, opôs Embargos de Declaração em todos os processos.



² BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*, p. 51.

³ STF. Reclamação n.º 892 / RS. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 31 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

⁴ STF. RE n.º 212.484 / RS. Relator: Min. Ilmar Galvão. Rel. Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 5 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

⁵ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2002. Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 out. 2003.

⁶ Conclusão extraída do voto do Min. Nelson Jobim, no julgamento do RE n.º 212.484 / RS, em que se analisou detalhadamente a alíquota do xarope de refrigerante (40% e, posteriormente, 27%), bem como dos precedentes do STF relativos ao ICM, de vez que este tributo tem sempre alíquotas positivas.

Os Embargos dos RE 350.446, 353.668 e 357.277 tiveram seu julgamento iniciado em 04/12/2003, o qual, no entanto, foi interrompido após o voto do relator, Min. Nelson Jobim, em virtude do pedido de vistas do Min. Marco Aurélio. Na data designada para continuidade do julgamento, 05/05/2004, foi o mesmo adiado, para que fossem ouvidas as embargadas, não tendo sido determinada, ainda, a data para a retomada do julgamento.

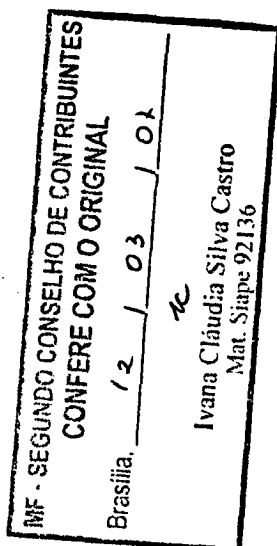
No Informativo STF nº 333 encontra-se o seguinte relato do voto do relator Min. Nelson Jobim, proferido no dia 04/12/2003:

'O Min. Nelson Jobim, relator dos embargos declaratórios acima noticiados, proferiu voto no sentido de provê-los em parte para, primeiramente, afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados, que não foram objeto do pedido. Em seguida, tendo em conta as graves distorções decorrentes da inobservância, pelo acórdão embargado, das alterações introduzidas pela MP 1.788/98 (convertida na Lei 9.799/99) - na qual foi afastado o estorno obrigatório, passando-se a admitir o aproveitamento do crédito ou o saldo que não pudesse ser compensado na saída de outros produtos -, bem como em razão da relevância do tema, o Min. Nelson Jobim, solucionando a questão, recebeu os embargos, também quanto a esse ponto, para estabelecer a distinção entre as situações anteriores a 28/12/98 (data anterior à vigência da citada Medida Provisória) - para as quais prevalece o entendimento firmado no acórdão embargado -, e aquelas posteriores a 29.12.98, inclusive, para as quais a solução seria o creditamento, pelo adquirente de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, do valor devido pelo vendedor, incidente sobre o valor por ele agregado se não houvesse a isenção ou a tributação a zero. O Ministro Nelson Jobim salientou, ainda, em seu voto, que a convivência entre os dois sistemas teria implicado bis in idem em razão de um dos contribuintes ressarcir-se de crédito que posteriormente também seria creditado a outro. Com relação às demais alegações da União, o Min. Nelson Jobim rejeitou os embargos em face de seu pretendido caráter infringente. Após, o julgamento foi adiado, em face do pedido de vista do Min. Marco Aurélio.'

Como se vê, não transitou em julgado, até o momento, nenhuma decisão do Pleno do STF, a respeito do creditamento do IPI sobre os insumos de alíquota zero.

Com relação aos insumos não-tributados, o STF também não se posicionou definitivamente. A questão começou a ser apreciada em 10/04/2003, no julgamento do RE nº 370.682, que foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Gilmar Mendes. Antes disso, o relator, Min. Ilmar Galvão, pronunciou seu voto no sentido de prover o recurso da União, ou seja, em posição contrária ao creditamento.⁸

Conforme restou claro no voto do Min. Jobim, no julgamento dos Embargos de Declaração interpostos pela União contra os acórdãos



⁷ Informativo STF nº 304, de 8 a 12 de dezembro de 2003 - Nº 333. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 19 mai. 2004.

⁸ Informativo STF nº 304, de 8 a 12 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 20 mai. 2004.

relativos aos insumos de alíquota zero, os insumos não-tributados haviam sido incluídos indevidamente no julgamento dos RE n.ºs 350.446, 353.668 e 357.277, de forma que ele acatou os embargos para o fim de excluí-los do alcance daquelas decisões, por não terem sido objeto do pedido.

Assim, o posicionamento do STF sobre o crédito de IPI sobre insumos não-tributados somente será conhecido com a conclusão do julgamento do RE n.º 370.682. A inclinação do STF, entretanto, é no sentido de negar o creditamento, já que na votação realizada em 15/12/2004 foram proferidos seis votos favoráveis ao recurso da União e nenhum contra, até o momento em que foi interrompida pelo pedido de vista do Min. Cezar Peluso.

Há outro recurso que trata do creditamento de IPI sobre insumos de alíquota zero e não-tributados em tramitação no STF. É o RE n.º 353.657, cujo relator é o Min. Marco Aurélio. O julgamento foi iniciado em 15/09/2004, tendo sido interrompido pelo pedido de vista do Min. Gilmar Mendes, quando a votação estava com quatro votos favoráveis ao recurso, para negar a segurança, e dois votos contra o recurso, no sentido de conceder a segurança. Na sessão de retomada do julgamento, em 15/12/2004, mais dois votos favoráveis ao recurso foram proferidos, sendo o julgamento novamente interrompido pelo pedido de vista do Min. Cezar Peluso, que havia votado contra na sessão anterior. Até o momento, a votação está com dois favoráveis e seis votos contra o creditamento.

Nos âmbito dos tribunais regionais federais, a Quarta Turma do TRF da 1ª Região tem negado o creditamento, tanto dos insumos de alíquota zero como dos não-tributados, como demonstra da ementa do seguinte julgado:

'TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IPI. OPERAÇÕES ISENTAS. ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INCISO II. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. PREJUDICIALIDADE DO APELO DA UNIÃO.

1. No julgamento do RE 212484/RS, Relator para acórdão, Min. Nelson Jobim, decidiu-se que 'não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do tributo incidente sobre insumos adquiridos sobre o regime de isenção.'

2. Quanto à pretensão de creditamento relativamente a insumos sujeitos a alíquota zero, é inacolhível, não só pela inexpressividade da alíquota, levando a concluir pela inexistência de crédito a aproveitar, como também porque alíquota zero não é isenção (RE 109.047-2).

3. Inacolhível, também, o pedido de creditamento relativamente a matérias-primas não tributadas.

4. Não é cabível a correção monetária, no período entre a data do repasse da mercadoria e o pagamento do tributo, sobre a diferença de IPI em face da sistemática compensatória prevista em lei.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	12 / 03 / 01
Brasília.	κ
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136	

5. Reconhecido o direito ao crédito do IPI, nos casos de aquisição de bens isentos, não há se falar em compensação com outros tributos ou contribuições federais.

6. Afastamento das disposições das Instruções Normativas incompatíveis com as razões expostas. (TRF1, T4. AC 1999.35.00.021813-1/GO. Relator: Des.Federal Hilton Queiroz. Brasília, 18/03/2003.)' (grifos nossos)

No STJ, no julgamento do AGRESP n.º 476492/SC, relatado pelo Min. Luiz Fux, e do RESP n.º 440207/PR, cujo sendo relator foi o Min. Castro Meira, a questão foi decidida favoravelmente aos contribuintes, com fundamento nos precedentes do STF, os quais, conforme já se viu, nem transitaram em julgado até esta data.

No Segundo Conselho de Contribuintes, o posicionamento da 1ª Câmara é contrário ao creditamento presumido sobre entradas não-tributadas ou de alíquota zero, conforme ementa do Acórdão n.º 201-76.900, de 15/04/2003, abaixo transcrita:

'[...] IPI – DIREITO DE CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR IMUNE, NÃO TRIBUTÁVEL OU SUJEITA A ALÍQUOTA ZERO. As aquisições de insumos cujas operações sejam imunes, não tributáveis ou sujeitas a alíquota zero não geram crédito de IPI. [...]'

Nesta Segunda Câmara, o entendimento não é diferente, como se vê no Acórdão n.º 202-14.826, de 10/06/2003, cuja ementa tem o seguinte teor:

'IPI – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, ou serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.'

O Min. Ilmar Galvão, quando da votação dos RE n.º 350.446, 353.668, 357.277 e 358.493, em 18/12/2002, divergindo dos demais ministros do STF, proferiu brilhante voto, do qual transcrevo o seguinte trecho, com o qual me atrevo a concordar *ipsis litteris*, para negar o creditamento fictício de IPI sobre os insumos adquiridos com alíquota zero ou sem tributação, mantendo o auto de infração tal e qual foi lavrado:

'Começamos a divergir, no ponto em que tenta ele rejeitar a idéia de que a isenção tributária da matéria-prima, quando a saída final do produto é tributada, tem por efeito, tão-somente, o diferimento do imposto devido, subestimando, por esse modo, o real objetivo da isenção, nessa fase da cadeia econômica, que é, repita-se, o de exonerar o produtor do desembolso do valor do tributo devido pela aquisição da matéria-prima.'

Com efeito, em nosso sistema tributário, o produtor não sofre a incidência do IPI. Na aquisição da matéria-prima, ele apenas adianta

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	12 / 03 / 01
Brasília.	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sisine 92136	

o valor do tributo, que vem destacado na fatura, do qual se vê reembolsado ao final do respectivo decêndio, mediante a sua compensação com o total do IPI recebido, no período, dos adquirentes dos produtos fabricados, total esse que, na qualidade de mero depositário, é obrigado a recolher à Fazenda, a cada dez dias, sob pena de responder por crime de apropriação indébita.

Se é assim, fácil é perceber que a isenção (ou alíquota zero) com que é contemplada a matéria-prima não é instituída com o fito de beneficiar o adquirente final do produto, mas tão-somente o produtor, com a exoneração do desembolso provisório do tributo sobre ela devido

Quando o propósito é beneficiar o adquirente final, o que faz o Governo é reduzir a alíquota incidente sobre o produto final, como fez, recentemente, com os carros populares.

O problema, portanto, é de uma simplicidade elementar, posto reduzir-se a uma questão aritmética das mais singelas, que não era de ensejar controvérsia, não fosse o estado de luta permanente em que vive o contribuinte brasileiro, movido pelo instinto de sobrevivência, diante da pesada carga tributária que tem de suportar.

Ao efeito da exoneração do adiantamento do tributo, produzido pelo regime de isenção (ou alíquota zero) a que são eventualmente submetidos os insumos por ela utilizados, pretende a recorrente, acrescentar um outro benefício, que consistiria no direito de creditar-se pelo valor do imposto que deixou de antecipar. Assim, ao final do decêndio, poderia compensar o imposto recebido do comprador do produto final com o que não pagou, em franca contrariedade ao disposto no § 2º do art. 153 da CF, que manda compensar o imposto devido em cada operação apenas com o montante cobrado nas anteriores.

Recorde-se haver o voto do eminente Min. Nelson Jobim sustentado, em suma, que, não considerado o crédito correspondente, a isenção do IPI, na entrada do insumo, produz, unicamente, o efeito de diferimento da exigência do tributo, no que tem plena razão. Na verdade, não é outro o efeito da isenção, já que não tem ela por escopo reduzir o tributo que será pago, a final, pelo adquirente da mercadoria produzida, com base em alíquota que é uniforme, haja, ou não, em sua composição, matéria prima isenta.

Com o diferimento da tributação o produtor desembolsa menos dinheiro na aquisição de matéria-prima, que, assim, pode ser obtida em maior quantidade, com reflexo direto na produtividade da fábrica e, conseqüentemente, no número de operários, não se tratando, portanto, de benefício a ser subestimado, funcionando, ao revés, como importante instrumento de política econômica.

Registre-se que nada impede o Poder Público de autorizar o produtor a creditar-se pelo valor do tributo que deixou de antecipar. Trata-se, aí, de favor fiscal diverso, que nada tem a ver com o princípio do não-cumulatividade ou da tributação do valor-agregado, dupla denominação para o mesmo fenômeno jurídico, que tem por objetivo assegurar que, no custo final da mercadoria, a parcela alusiva ao IPI não se expresse por percentual maior do que o correspondente à

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

alíquota sobre ela incidente, equação essa que se mostra indiferente à existência, ou não, da isenção tributária do insumo, como pode revelar simples cálculo aritmético.

O crédito presumido, assim, não pode ser considerado uma consequência do benefício do regime da isenção ou da alíquota zero da matéria-prima, como quer a recorrente. Uma coisa nada tem a ver com a outra. O primeiro é favor fiscal que concorre para melhor utilização dos recursos da empresa, sem perda de arrecadação. O segundo implica redução de arrecadação, que pode chegar a níveis insuportáveis para o desempenho das contas públicas, quando se considera que, presentemente, a aquisição de insumos se acha submetida, em sua quase totalidade, ao regime da isenção ou da alíquota zero, como meio de incrementar a produção industrial. Notadamente, quando se sustenta, como fez o eminente Min. Nelson Jobim, que, no completo silêncio do legislador, há de tomar-se por alíquota a ser utilizada na apuração do crédito a mesma que é aplicada para apuração do imposto incidente sobre o produto final.

Acontece, porém, que a dúvida que poderia remanescer quanto à possibilidade de reconhecer-se, como decorrência lógica da isenção ou da alíquota zero para os insumos, o direito ao crédito presumido, foi banida, de forma categórica, do sistema tributário brasileiro, pela EC n.º 3/93, mais precisamente, pela nova redação dada ao § 6º do art. 150 da CF, nestes termos:

'§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.'

A partir da publicação do novo texto constitucional, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido.

Ouvimos, aqui, que se está, nesse caso, diante de norma destinada ao legislador, o que constitui um desafio a qualquer método de interpretação, dado que ao legislador não se oferece oportunidade de conceder crédito presumido sem lei autorizadora, cabendo-lhe, tão-somente, elaborar a lei que o autorize. Só o julgador e o administrador poderiam fazê-lo, donde a dedução lógica de que a eles é que foi dirigida a vedação. Não há tergiversar, diante da clareza da norma transcrita.

O que se pleiteia nestes autos, portanto, encontra, hoje, expressa vedação constitucional, aplicável plenamente aos fatos da causa sob exame, que trata de fatos geradores ocorridos após a edição da EC 03/93, o que não ocorria no precedente do RE 212.484.

A novel disposição, na realidade, veio generalizar, no tocante a créditos presumidos, a regra do inciso II do § 2º do art. 155 da Carta, que, relativamente ao ICMS, proibiu o crédito presumido relativo à isenção do ICMS, admitido pela jurisprudência do STF até o advento da 'Emenda Passos Porto'.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 12 / 03 / 01
IV Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sipe 92136

*Nada inovou, entretanto, relativamente ao IPI, que nunca havia merecido tratamento análogo de parte do STF.*⁹

O ex-ministro Ilmar Galvão deixa claro que não se pode admitir que parte do imposto cobrado do adquirente final fique com o industrializador. Este, que é mero depositário de toda a quantia, comete crime de apropriação indébita se não repassá-la à União. A União faz uso da extrafiscalidade do IPI em favor da sociedade, mas não em favor do comprador final, que continua obrigado ao pagamento de cem por cento do imposto calculado sobre o valor da última operação e não apenas sobre o valor nela agregado.

Equivocam-se os que reconhecem o direito ao crédito de imposto que não foi pago, sob o argumento de que a Constituição Federal não opôs restrições ao princípio da não-cumulatividade do IPI. Como assevera o Min. Ilmar Galvão, desde o advento da EC n.º 3/93, que deu nova redação ao § 6.º do art. 150 da CF, a concessão de crédito presumido só poderá ser concedida mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo. Portanto, depois da EC n.º 3/93, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido.

O princípio da não-cumulatividade visa impedir a incidência em cascata do IPI, mas não o transforma em imposto sobre o valor agregado. Para evitar que em determinada etapa da produção fosse cobrado novamente o imposto já pago nas etapas anteriores, instituiu-se o sistema de crédito fiscal, nos moldes preconizados pela Constituição Federal. O objetivo é permitir que o imposto total pago corresponda exatamente àquele cobrado do adquirente final.

Por outro lado, ao cobrar o imposto sobre o valor total da operação na venda final, o legislador não está onerando a produção, pois o industrial da última etapa recupera todo o imposto pago, repassando à União somente a diferença que cobrou a mais.

Na atual sistemática de apuração, em vigor desde 1.º/01/1999, a legislação permite a manutenção e aproveitamento do imposto pago sobre os insumos empregados na fabricação de produtos imunes, isentos e de alíquota zero. Neste contexto, a prevalecer a tese do crédito presumido do IPI sobre os insumos desonerados desse imposto, não são os contribuintes que pagarão duas vezes o mesmo imposto, mas a União, que devolve o IPI pago pelo fornecedor e se vê obrigada, pelo Poder Judiciário, a devolver a mesma quantia ao industrial comprador, sob a forma de crédito presumido.

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pelo contribuinte distorce totalmente a aplicação do princípio da não-cumulatividade na forma determinada pela CF/88, além do que impede que a União se utilize de uma das maiores características do IPI, que é a extrafiscalidade.

Portanto, não havendo manifestação definitiva do STF favorável às teses do creditamento presumido sobre insumos não-tributados e

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	12 / 03 / 04
Brasília	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Signat. 92136	

⁹ Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 mai. 2004.

tributados à alíquota zero, não há que se falar em aplicação das disposições do Decreto nº 2.436/97."

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso da contribuinte neste aspecto, para reconhecer o direito à utilização dos créditos relativos à aquisição de insumos isentos, negando, entretanto, o mesmo direito quanto à aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados.

Não lhe socorrem as decisões judiciais, porque limitadas aos períodos ali contidos, como inclusive requereu a contribuinte ao propô-las.

Dos insumos glosados

Não tem melhor sorte a contribuinte quanto aos insumos glosados, pois os mesmos não se caracterizam como insumos, consoante a legislação do IPI.

As aquisições de outros produtos consumidos no processo de industrialização, como rolamentos, parafusos, buchas plásticas, correias, lâmpadas, cabos de aço e outros materiais, não estão previstas no Regulamento do IPI nem no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, como insumos passíveis de gerar direito a crédito de IPI.

Ainda, as ações judiciais não possuem em seu objeto o referido creditamento, além do que, os períodos não coincidem nem tampouco os bens adquiridos se enquadram como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

O Regulamento do IPI, de 1982, art. 82, inc. I, assim como o Regulamento de 1998, art. 147, inc. I, esclarecem que se incluem no conceito de matérias-primas e produtos intermediários aqueles bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, esclarece que, para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as MP e os PI, em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida. No aludido parecer são mencionados os seguintes exemplos: lixas, lâminas de serra e catalisadores, desde que não integrem o ativo permanente.

Logo, nem a legislação nem o Parecer invocados amparam a pretensão da contribuinte, ao pretender creditar-se das aquisições dos referidos produtos, quando não se integram aos bens produzidos, nem se consomem no processo de industrialização.

Nego provimento ao recurso neste aspecto.

Da correção monetária de créditos extemporâneos

Também não procedem as alegações de correção monetária dos créditos escriturais do IPI, senão vejamos:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Sinc 92136

Não obstante a inexistência de previsão legal para tal correção, o Poder Judiciário tem decidido reiteradamente que a correção monetária depende de lei, o que não ocorre. Vemos decisão do Superior tribunal de Justiça que reflete tal entendimento.

Transcrevemos, a título de esclarecimento, a ementa do Recurso Especial nº 212899/RS, julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, e de julgado do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“TRIBUTÁRIO – IPI – CRÉDITOS ESCRITURAIS – CORREÇÃO MONETÁRIA – NÃO INCIDÊNCIA.

O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), 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, transferindo-se o saldo verificado para o período ou períodos seguintes (CTN, artigo 49).

O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre os créditos escriturais.

Recurso improvido.”

“RV 130578 CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS. *À falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos escriturais do IPI.”*

Da multa de ofício.

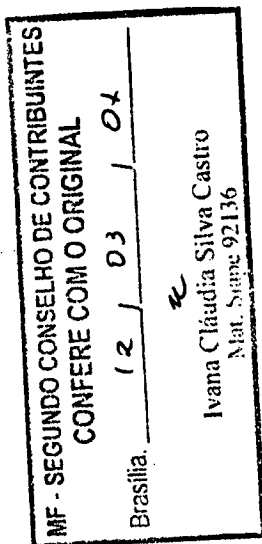
A recorrente também se insurge contra a aplicação da multa de ofício ao lançamento, dizendo-a confiscatória.

Consoante com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifei)

Na espécie, não foram apresentados elementos capazes de elidir a exação fiscal, o que indica que a autuada não cumpriu a obrigação do recolhimento do tributo devido, e o não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor. A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, em Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337, discorre sobre



as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no art. 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária” (grifei), extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Dos juros moratórios

TAXA SELIC. CABIMENTO. Legítima a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, para a cobrança dos juros de mora, como determinado pela Lei nº 9.065/95, de 20/06/95, cujo art. 13 delibera:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea “a.2”, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

A incidência de tal norma deve ser observada apenas a partir de abril de 1995, como dispõe literalmente o excerto do seu texto acima referido, e outra não foi a disposição da autoridade autuante, vez que, no elenco dos dispositivos legais embaixadores da imposição dos juros de mora está expressa tal deliberação.

Para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 1995, a imposição dos juros de mora observou o disposto no art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/95, que traz como parâmetro a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, *in litteris*:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:


I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)”

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES					
CONFERE COM O ORIGINAL					
Brasília,	12	/	03	/	04
w					
Ivana Cláudia Silva Castro					
Mat. SIAPE 92136					

Como se depreende do enquadramento legal elencado como base da imposição, no lançamento foram observados os ditames normativos que regem a matéria, não se apresentando qualquer dissonância entre os seus mandamentos e os procedimentos adotados pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para acolher a decadência para os períodos de janeiro de 1998 a 30 de março de 1998 e para reconhecer o direito a creditamento dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, negando provimento quanto ao restante.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.


GUSTAVO KELLY ALENCAR

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 03 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 03 / 07
<i>u</i>
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

Voto Vencedor

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Designada quanto aos Produtos isentos

Reporto-me ao relatório e voto da lavra do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

O objeto da presente lide refere-se à restituição de crédito básico de IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, apurado sobre insumos adquiridos que se encontravam desonerados do imposto.

O ilustre Relator, enfrentando as alegações da recorrente, considerou-as procedente, votando pelo provimento do recurso voluntário, neste quesito, alcançando parte do período pleiteado.

Entretanto, discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou o e. Relator, e traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo ser improcedente a pretensão da recorrente pelas razões e fundamentos de direito a seguir aduzidas.

A norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 passou a ter eficácia a partir de 01 de janeiro de 1999 (porque oriunda da MP nº 1.788, de 29/12/98), sendo juridicamente impossível a sua aplicação retroativa, em face do princípio legal que rege a vigência e a eficácia das normas tributárias estabelecidas no art. 105 do Código Tributário Nacional - CTN.

A matéria encontra-se, também, regulada pela Instrução Normativa SRF nº 33/99.

Para análise da pretensão manifestada pela recorrente trago à colação o disposto nas referidas normas.

Art. 105 da Lei nº 5.172/66 – CTN

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.”

Art. 11 da Lei nº 9.779/99:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de 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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Instrução Normativa SRF nº 33/99:

"Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI – Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento, industrial ou equiparado, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados na dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo."

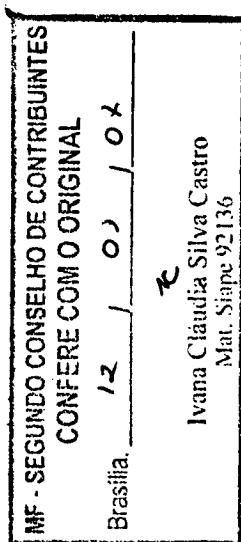
Em relação ao período de apuração compreendido nos autos, entendeu a Câmara, por voto de qualidade, ser improcedente o pedido.

Improcedente em face do próprio princípio da não-cumulatividade do IPI, como consta na Constituição da República atual e constava nas anteriores.

O aparente conflito entre regras e princípios é questão recorrente no Direito. O intérprete necessita se valer dos dois para alcançar o sentido do comando normativo a ser observado. E, de ordinário, um não se opõe ao outro. Ao contrário, a regra se presta, quase sempre, a complementar o princípio, dando-lhe aplicabilidade.

No dizer de Humberto Ávila¹⁰, relativamente ao princípio e a regra, "a única diferença constatável continua sendo o grau de abstração anterior à interpretação (...): no caso dos princípios o grau de abstração é maior relativamente à norma de comportamento a ser determinada, já que eles não se vinculam abstratamente a uma situação específica (...); no caso das regras as conseqüências são de pronto verificáveis, ainda que devam ser corroboradas por meio do ato de aplicação."

¹⁰ ÁVILA, Humberto. TEORIA DOS PRINCÍPIOS da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. revista. São Paulo: Malheiros. 08-2004. p. 40



Acresce que as regras também dependem de interpretação conjunta com os princípios que a elas digam respeito e que os princípios normalmente requerem a complementação de regras para serem aplicados.

Mais adiante (p. 63), discorre que:

“As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (state of affairs, Idealzustand), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação.”

Neste diapasão, tem-se que a não-cumulatividade se constitui em um princípio constitucional, existente nas Constituições Brasileiras desde 1946. O princípio da não-cumulatividade estabelece estados de coisas como a limitação ao poder de tributar, de previsibilidade de legislação, de equilíbrio entre interesses público e privado, sendo que sua concretização depende do estabelecimento de determinadas condutas. Portanto, inequívoca a sua condição de princípio e não regra.

O art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República (CR) refere-se à não-cumulatividade de forma específica, dando os contornos em que será aplicada, porém não a reduzindo à condição de regra, de vez que não prescreve o comportamento ou a forma (o *modus operandi*) de sua realização, mas somente os limites para tal.

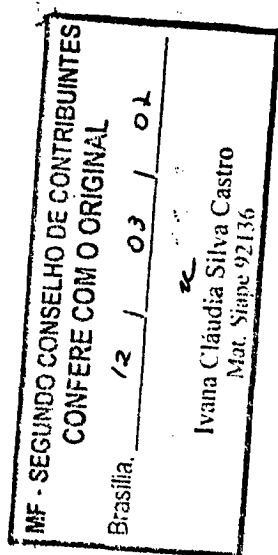
Dispõe o referido inciso:

Art. 153:

“§ 3º. O imposto previsto no inciso IV [imposto sobre produtos industrializados]

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

Ou seja, a não-cumulatividade tem como finalidade limitar a tributação, impedindo a exigência do tributo sobre o mesmo produto de forma cumulativa. Para tanto, estabelece que a tributação deverá observar o montante já cobrado nas operações anteriores, sempre sobre o mesmo produto. A legislação que rege o IPI prescreve o comportamento a ser adotado pelo contribuinte como forma de realização da não-cumulatividade, isto é, determina



que a compensação se efetive na escrita fiscal e seja efetuada pelo próprio sujeito passivo. Este o único comportamento estabelecido pela lei como forma de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade. Dessa circunstância haver o STF considerado em decisões passadas, o crédito como modalidade escritural e não financeira.

Com a edição da Lei nº 9.779/99 foram ampliadas as prescrições de comportamentos possíveis para realização do citado princípio. Passou a ser prevista a possibilidade de realização da não-cumulatividade não mais só pela compensação, como também pela restituição do saldo credor porventura acumulado na escrita fiscal, em razão da especificidade da tributação do produto final saído, em relação aos ingressos geradores de créditos, sendo tais créditos decorrentes do tributo cobrado na operação anterior.

A industrialização de qualquer produto requer a agregação de outros que se constituirão nos insumos (lato senso) necessários ao surgimento do novo produto pretendido. Ao surgir o produto pretendido, não mais existirão, individualmente, aqueles que lhe deram origem. Quando a CR determina a observância da não-cumulatividade, o faz impedindo que haja tributação em cascata. A determinação de se compensar o que for devido em cada operação com o que foi cobrado na operação anterior, deixa explícito que houve tributação na operação imediatamente anterior.

O princípio constitucional não pode ser transmutado em regra, uma vez que regra ele não é. A regra foi estabelecida pela norma infraconstitucional que havia estabelecido aquele *modus operandi* de aplicação – somente pela compensação na escrita fiscal.

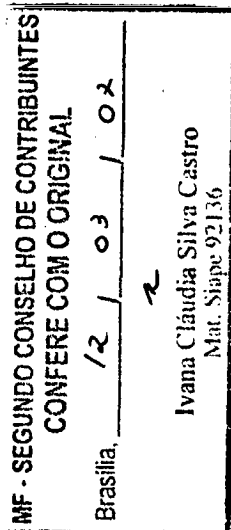
Com a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, entendeu por bem o legislador ampliar o leque de possibilidades de aplicação do princípio da não-cumulatividade e introduziu, com vigência a partir daquele ano, a possibilidade de se repetir o indébito acumulado na escrita fiscal, para o qual houvesse impossibilidade material de compensar tributo apurado na etapa posterior.

Via de regra, no exercício regular e constante de sua atividade, o contribuinte legal do Imposto sobre Produtos Industrializados tem como moto contínuo a apuração de imposto devido, em razão do lançamento que efetua no ato da emissão da nota fiscal de saída tributada do produto que industrializa. Pode, no entanto, ocorrer de o produto final obtido, por motivos que aqui não interessa analisar, sofrer tributação diferenciada em relação aos insumos, ou seja, tanto o produto final pode ter tributação inferior aos insumos, ensejando acumulação constante de saldo credor, como pode ocorrer, como no caso da recorrente, inexistir crédito, em face de utilizar insumos desonerados, seja em razão de isenção, não-tributação ou por serem tributados à alíquota zero.

No primeiro caso, em face da impossibilidade de compensação do saldo credor apurado, o legislador, reconhecendo esta questão, editou a Lei nº 9.779/99 que veio suprir a falta de norma legal que desse solução jurídico-legal ao fato. Entretanto, esse mesmo legislador determinou a aplicação da referida regra somente a partir de janeiro de 1999.

No segundo caso, tem-se que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza a utilização de créditos de IPI oriundos do emprego de matérias-primas isentas, não tributadas ou tributadas à alíquota zero.

Consta dele que "O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de 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... (grifo acrescido)

A inteligência do comando é clara quanto à origem do saldo credor – o saldo credor decorrente de aquisição de insumos (tributados) aplicados na industrialização de produtos sejam tributados ou não, que o contribuinte não puder compensar. Não há outro entendimento a ser extraído do comando.

Ou seja, a expressão “*inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*” refere-se claramente ao produto fabricado pela recorrente e não às matérias-primas de que se utiliza. Ora, se ditos insumos não sofrem tributação, o fato de eles comporem produto final totalmente diverso não enseja o direito de crédito sobre a parcela que lhes corresponde na composição valorativa do produto. Fosse assim, exemplificativamente, os produtos derivados de metal quase não poderiam ser tributados, uma vez que os minerais no país são imunes por determinação constitucional e o minério de ferro é o insumo principal para industrialização destes produtos.

Dessarte verifica-se que, coerentemente, a norma do art. 11 da Lei nº 9.779/99 refere-se à saída de produto final “*inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero*”, no qual tenham sido utilizados insumos dos quais decorreu o saldo credor do IPI, acumulado na escrita fiscal.

Isso conduz, cristalinamente, ao entendimento de que os insumos devem ser tributados para que ocorra o direito de crédito. Nem a interpretação mais ampla dada aos princípios constitucionais permite inferir que o insumo não tributado, que componha produto final tributado, possa ter parte de seu valor excluído do custo final do produto e transmutado como se tributo fosse.

Essa posição ensejaria duplo e ilegal ônus para os cofres públicos, de vez que estaria obrigado à devolução dos créditos oriundos dos insumos utilizados na industrialização do produto isento e, em duplicidade, à devolução dos mesmos créditos se se considerá-los, indevidamente, passíveis de escrituração pelo adquirente do produto isento.

Com essas considerações, pelo voto de qualidade, nesse quesito, decidiram os Membros desta Câmara por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, 05 de dezembro de 2006.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE			
CONFERE COM O ORIGINAL			
Brasília,	12	03	07
r			
Ivana Cláudia Silva Castro			
Mat. Sinape 92136			