



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 22/02/06
VISTO *[Assinatura]*

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

MULTA DE OFÍCIO
CORREÇÃO MONETÁRIA
29/06/05
[Assinatura]
VISTO

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO. 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, por serem eles tributados à alíquota zero, ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.

GLOSA DE CRÉDITOS. DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA. Os materiais que não integram fisicamente o produto final fabricado pelo estabelecimento industrial só geram crédito de IPI se forem consumidos ou sofrerem desgastes em contato físico direto com esse produto.
GLOSA DE CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. O aproveitamento de créditos referentes às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado é expressamente vedado pela legislação do imposto.

CRÉDITOS BÁSICOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. É vedada a atualização de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Decorrem de lei e, por terem natureza compensatória, são devidos em relação ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta de recolhimento no prazo legal. A cobrança dos encargos moratórios deve ser feita com base na variação acumulada da SELIC, como determinado por lei.

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI, COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

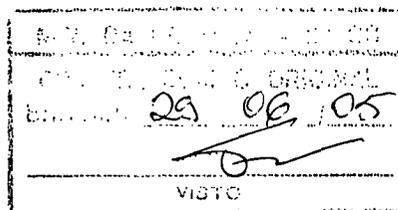
Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.
Imp/fclb



Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



Recorrente : MILI S/A

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos em tela, adoto e transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

A Delegacia da Receita Federal em Curitiba, ao efetuar ação fiscal no estabelecimento acima qualificado, constatou as irregularidades resumidas a seguir, relativamente ao IPI, e que foram descritas nas folhas de continuação do Auto de Infração, fls. 268 a 283, gerando um crédito tributário, incluindo multa e juros, no montante de R\$ 20.330.531,96, calculado até 31/08/2004, tudo conforme Auto de Infração e Demonstrativos de fls. 229 a 267.

Utilização indevida de créditos fictos do IPI

1.1- Foi identificado, pela fiscalização, que o estabelecimento industrial, utilizou indevidamente créditos fictos do IPI, ocasionando, em conseqüência, um recolhimento a menor do imposto, no período de 01/10/1999 a 31/12/2003. Conforme levantado pelo Agente Fiscal, esses créditos se originaram de:

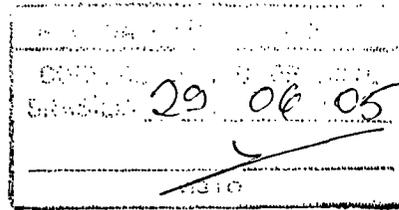
a) aquisições do produto denominado "aparas de papel", não tributado-NT pelo IPI e utilizado como insumo no processo de industrialização do contribuinte, sendo que parte dos créditos fictos se referem às aquisições efetuadas a partir de dezembro de 1996, portanto, créditos extemporâneos, e parte dos créditos se referem aos próprios períodos em que ocorreu o lançamento de ofício do imposto. A título exemplificativo foram juntadas cópias das notas fiscais de aquisição, de fls. 23 a 26, (volume I);

b) consumo de energia elétrica do estabelecimento, a partir de dezembro de 1999, conforme relatório de fls. 133 e 239 a 352, do Anexo II, o qual possui imunidade em relação ao IPI (NT na TIPI). A título exemplificativo foram juntadas cópias das notas fiscais de fls. 27 a 47, do volume I;

1.2- O montante dos créditos fictos do IPI, foi apurado pelo contribuinte mediante a aplicação das alíquotas dos produtos por ele industrializados (12% até o 2º decêndio de 2002, 5% e 12% no 3º decêndio de 2002 e de 5% a partir do 1º decêndio de outubro de 2002), fazendo incidir sobre o valor total das aquisições de "aparas" e consumo de energia elétrica, cujos valores, apurados decendialmente, encontram-se discriminados nos Anexos I e II deste processo. Para possibilitar o lançamento do imposto na escrita fiscal, o contribuinte procedeu à emissão de notas fiscais de entrada, com a indicação dos valores das aquisições e do imposto respectivo, conforme cópias de notas que constam no Anexo IV e cópias dos livros Registro de Entrada e Registro de Apuração do IPI, no Anexo III.

Créditos do IPI na aquisição de bens do ativo permanente

1.3- A segunda irregularidade apurada pela fiscalização, diz respeito ao registro dos valores do IPI, na escrita fiscal, referente às aquisições de bens do ativo permanente imobilizado, tais como máquinas e equipamentos, a título exemplificativo notas fiscais de aquisição de fls. 199 a 220, do período de 10/10/1999 a 31/12/2003, o que também ocasionou valores de imposto menores a recolher, em cada período de apuração.



Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114

1.4- Os valores do imposto dos bens do ativo permanente creditados indevidamente constam de planilhas entregues pelo contribuinte, fls.61 a 70 do volume I, bem como cópias dos respectivos livros de Registro de Entrada, fls. 71 a 196 do volume I e cópias dos livros Registro de Apuração do IPI, Anexo III, deste processo.

1.5- A fiscalização justifica a glosa dos créditos efetuados, pelo fato de que os estabelecimentos industriais somente poderão creditar-se do imposto relativo aos insumos adquiridos e efetivamente lançado em nota fiscal. O princípio da não-cumulatividade não tem aplicação ampla e irrestrita, restringindo-se às operações em que houve a cobrança do imposto, o que não ocorreu no caso das aquisições de "aparos de papel" e consumo de energia elétrica. Com relação às compras de bens do ativo permanente, existe vedação expressa ao crédito do imposto, conforme art. 147, I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98) e art. 164, I, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/02), razão pela qual, tal creditamento não pode ser efetuado.

1.6- Em virtude dos fatos relacionados, foi procedida a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, conforme demonstrativos de fls. 221 a 228 do volume II, acarretando saldos devedores a maior que o apurado pelo contribuinte, ocasionando diferenças de imposto, que foram lançadas no Auto de Infração de fls. 267 a 282.

1.7- Os dispositivos infracionados, relativamente ao registro e aproveitamento de créditos básicos indevidos, foram os arts. 32, inciso II, 109, 114, 117, 147 e seus incisos, 182, 183, inciso IV, e 185, inciso III, do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/98), bem como os arts. 34, inciso II, 122, 127, 130, 164 e seus incisos, 199, 200, inciso IV, e 202, inciso III, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/02).

2. A empresa, através de extenso arrazoado, fls. 286 a 336, apresenta tempestivamente a sua defesa, assinado por seu procurador, instrumento de fl. 338, abaixo sintetizado.

2.1- Preliminarmente, o impugnante alega que houve lançamento em duplicidade, no Auto de Infração, dos valores do IPI de R\$ 64.524,47 e de R\$ 37.012,34, referentes ao 2º e 3º decêndios de fevereiro de 2001, respectivamente, em virtude da dupla transcrição dos valores, solicitando a nulidade da totalidade do Auto de Infração, em virtude desse erro.

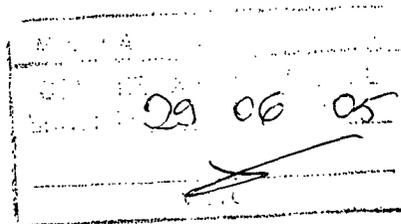
Utilização indevida de créditos fictos do IPI

2.2- Em seguida, defende o direito a efetuar o crédito do IPI em relação aos insumos utilizados no processo de industrialização, em especial aquisições de "aparos de papel", classificado na TIPI, como sendo produto "não tributado" – NT. Alega que pelo princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, os valores dos insumos, mesmos que não tributados, dão direito ao crédito, independentemente de ter havido o lançamento do imposto na nota fiscal de aquisição, entendimento esse reconhecido inclusive pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Invoca a aplicação do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que manda a Administração Pública Federal observar uniformemente as decisões do STF. Cita extensa jurisprudência administrativa e judicial a respeito e conclui ser absolutamente legal o creditamento efetuado.

2.3-rossegue na sua defesa, alegando que a energia elétrica é considerada produto intermediário, utilizada diretamente no processo de industrialização e, baseado na interpretação do art. 147, I do RIPI/98 e no Parecer Normativo nº 65, de 6 de novembro de 1979, entende que tem direito ao crédito do IPI, aplicando-se também, o princípio da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114

não-cumulatividade já exposto. Transcreve ementas de Acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para comprovar a sua tese.

2.4-Menciona que a utilização dos créditos acima apontados, ocorreu dentro do prazo prescricional de 5 anos, previsto no Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, portanto, perfeitamente legítima a sua utilização, sendo descabida a expressão "créditos extemporâneos", utilizada pela fiscalização no Auto de Infração.

2.5- Alega que não procedeu à atualização monetária dos créditos extemporâneos lançados na escrita fiscal, como mencionado pela fiscalização na descrição dos fatos constante do Auto de Infração, fls. 268, volume II. Para tanto, demonstra mediante planilha detalhada, a utilização do valor original do IPI nas aquisições efetuadas em abril de 1997 e aproveitadas em 10/02/2000, sem nenhuma atualização, dizendo que adotou o mesmo procedimento nos demais períodos.

2.6- Quanto à sistemática de apuração do valor do crédito do imposto, menciona que se restringiu a seguir o mesmo entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, aplicou sobre os valores de aquisição de insumos e energia elétrica, os mesmos percentuais dos produtos por ele industrializados (12% ou 5%), não ocorrendo, em consequência o cometimento de qualquer tipo de infração.

Créditos do IPI na aquisição de bens do ativo permanente

2.7- Com relação ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de máquinas e equipamentos que compõe o seu ativo permanente, alega mais uma vez o princípio da não-cumulatividade para dar suporte ao procedimento adotado. Não pode o Regulamento do IPI impor limites a aplicação desse princípio previsto na Carta Magna e no Código Tributário Nacional (CTN), os quais não fazem qualquer restrição à aplicabilidade do citado princípio. Para comprovar a sua tese, transcreve doutrina de renomados tributaristas, que defendem ser ilegal que Decretos regulamentadores restrinjam ou modifiquem dispositivos contidos em leis. Transcreve jurisprudência judicial admitindo o registro dos créditos de ICMS e IPI decorrentes das aquisições de bens do ativo permanente.

2.8- Irresigna-se contra a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, pois tal percentual ofenderia o princípio constitucional do não-confisco, consagrado implicitamente no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal. Transcreve trecho da decisão proferida pelo STJ no RE nº 81.550-MG, limitando em 20% o valor da multa, para fins de considerá-la como não confiscatória. Assim, caso se entenda pela aplicação de alguma multa deverá ser no percentual máximo de 20%. Prossegue, destacando ser também indevida a aplicação dos juros com base na Taxa Selic, por sua manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade, devendo ser excluído do Auto de Infração aqui discutido. Transcreve ementa de Acórdão do STJ no RESP nº 215.881/PR a respeito da matéria.

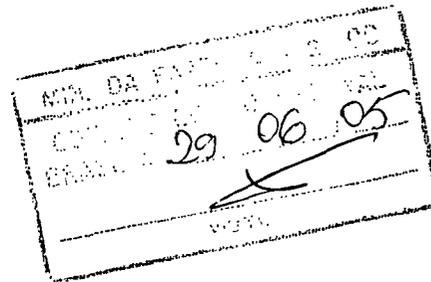
2.9- Informa que juntou apenas parte dos documentos fiscais para comprovar a origem dos créditos aproveitados, em virtude do grande volume dos mesmos, e que o restante dos mesmos encontram-se a disposição, na empresa, para qualquer procedimento de diligência. Solicita a concessão do prazo de 30 dias para a apresentação de outros documentos que comprovem o seu direito.

2.10- Finaliza a peça impugnatória requerendo:

a) o deferimento do pedido de juntada de outros documentos; //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114

b) a declaração da improcedência do Auto de Infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou o entendimento adotado por meio da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2003

Ementa: GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDAMENTE ESCRITURADOS.

I – Inexiste o direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos não tributados e imunes, além dos isentos ou tributados à alíquota zero.

II – De acordo com a legislação do IPI, energia elétrica não é matéria-prima, nem produto intermediário, tampouco guarda qualquer semelhança com tais insumos, não gerando crédito na sua aquisição.

III- Não há direito ao crédito do IPI na aquisição de bens do ativo permanente.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade dos juros de mora e das multas de ofício. Os juros de mora pela taxa Selic e a multa de ofício de 75% estão previstos em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, por não se revestir das características de tributo.

Lançamento Procedente em Parte

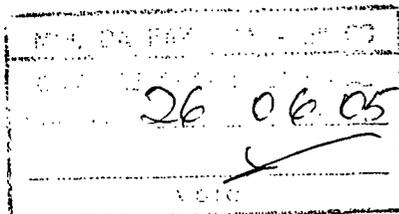
Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a contribuinte recorreu a este Conselho solicitando que seja reconhecida a insubsistência do auto de infração.

É o relatório. *M*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
Fl.

VOTO CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

A teor do relatado, versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para constituir crédito tributário, referente ao IPI que deixou de ser recolhido em razão de o sujeito passivo haver-se creditado indevidamente de valores pertinentes à aquisição de matérias-primas não tributadas pelo IPI (NT na TIPI), tributados à alíquota zero, de bens do ativo imobilizado, de materiais que não se enquadravam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Também foi glosado o creditamento de valores correspondentes à correção monetária desses créditos apropriados extemporaneamente. A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento fiscal.

Quanto ao direito à compensação na esfera administrativa, é inegável que a legislação vigente autoriza o sujeito passivo fazer o encontro de contas entre os créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior que o devido com débitos pertinentes a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Também não é vedada a utilização extemporânea, de créditos, desde que atendidas as exigências legais. Todavia, nenhuma dessas hipóteses constitui o caso em discussão, vez que a questão trazida a este Colegiado versa sobre a inexistência dos créditos pleiteados pela contribuinte, o que levou a fiscalização a glosar o creditamento realizado pela ora recorrente.

Feitos esses esclarecimentos, passemos de imediato, à análise dos créditos objeto do litígio.

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca *numerus clausus* as hipóteses permitidas.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

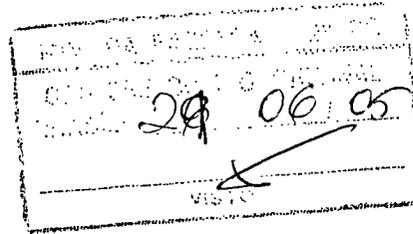
A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*: //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

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.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

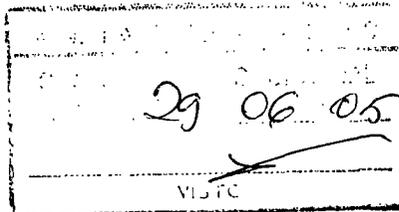
*I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos tributados**, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e*

II



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
Fl.

produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

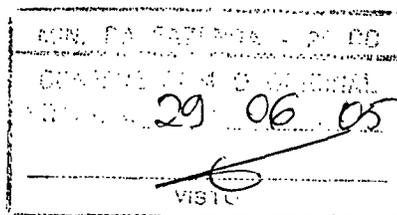
Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita à alíquota de 10% e nela foi agregado \$1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$50,00, crédito \$0,00, imposto a recolher \$50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 10%, imposto calculado \$200,00,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
Fl.

(\$2.000 x 10%), crédito \$50,00, imposto a recolher \$150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

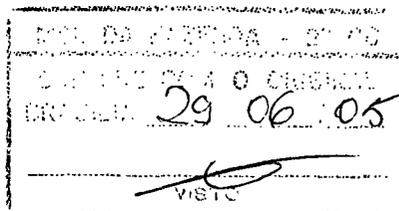
Por outro lado, a prevalecer a tese da reclamante sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas à alíquota zero ou não tributada (NT) todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados, os seguidores dessa tese, além de transformarem o aplicador da lei em legislador positivo, como dito linhas acima, esqueceram, por completo, que o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
Fl. _____

IPI é regido, também, pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual tem por finalidade diminuir o gravame fiscal sobre produtos básicos necessários ao conjunto da sociedade e aumentar a tributação sobre os supérfluos.

Como é de todos sabido, esse princípio é implementado por meio da fixação de alíquotas mais elevadas para os produtos supérfluos e menores para os essenciais. Todavia, a grande maioria dos produtos supérfluos, como são exemplos os cigarros, os perfumes e as bebidas, são produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ainda não industrializadas, portanto, não tributadas pelo IPI (NT), ou a partir de insumos básicos, largamente utilizados pela população ou utilizados na fabricação de produtos populares, nessas hipóteses, tributados à alíquota zero.

Tanto em um caso, como em outro, por não haver alíquotas positivas, não há como quantificar o valor dos fictícios créditos que os adquirentes desses insumos teriam direito. Para resolver esse imbróglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do imposto a que está submetido o produto final às matérias-primas não tributadas ou tributadas à alíquota zero; com isso, feriram de morte o princípio da seletividade ao tributarem às avessas os produtos supérfluos, reduzindo drasticamente ou anulando todo o gravame fiscal.

Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

A tributação do cigarro de fumo segue às seguintes regras: a alíquota desse produto na TIPI é 330%, mas sua base de cálculo é reduzida a 12,5% do preço de venda a varejo. O valor do imposto devido obtém-se multiplicando a alíquota por essa base de cálculo reduzida. Assim, se 1.000 pacotes de cigarro custam R\$2.000,00 no varejo, o valor do IPI devido pelo fabricante é de R\$825,00 ($\$ 2.000,00 \times 12,5\% \times 330\%$). Para fabricar os cigarros, a indústria fumageira adquire folha de fumo, seu principal componente, não tributada pelo IPI (NT na TIPI). O industrial dos cigarros nada pagou de IPI por ela, não havendo do que se creditar. Desta feita, a alíquota efetiva dos cigarros é de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Agora, admitindo que o fabricante tem direito a abater do imposto devido o valor do crédito calculado com base na alíquota do produto final; para cada real pago na aquisição de folha de fumo ele teria de crédito R\$3,30. Assim, se para confeccionar os 1.000 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R\$990,00 ($\$ 2.000,00 \times 15\% \times 330\%$). Superior, portanto, ao valor do imposto devido. Com isso, a tributação desse produto supérfluo seria negativa.

O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

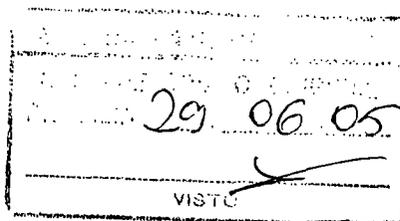
Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes¹:

¹ Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2ª CC-MF
Fl.

(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

Admitindo-se, para manter o debate, que o princípio da não-cumulatividade confere aos contribuintes de IPI créditos referentes às aquisições de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos 2º princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sopesar o direito de o contribuinte reduzir a tributação de produtos supérfluos com o de a Fazenda Pública alavancar a produção de produtos essenciais para a sociedade por meio da redução do gravame fiscal desses produtos e a exasperação daqueles, de tal sorte que não haja a subversão da ordem do Estado Democrático de Direito, em que os direitos individuais são respeitados, mas que a estes se sobrepõe o interesse coletivo.

No que pertine ao aproveitamento de créditos relativos a materiais que não compõe o produto final, sua apropriação, por força do estatuído no inciso I do artigo 147 do RIPI 1998, só será lícita se ditos materiais se enquadrarem como matéria-prima ou produto intermediário. Para haver esse enquadramento, torna-se necessário que os insumos sejam empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico. O Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.* Tal entendimento também é extraído do Parecer Normativo CST nº nº 181/1974, do qual transcreve-se o elucidativo excerto:

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..

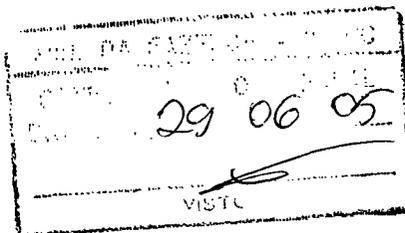
Diante disso, entendo não ser cabível o aproveitamento de crédito referente à energia elétrica utilizada como fonte de iluminação ou como força motriz, haja vista que a energia elétrica não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de

² Na solução de um conflito aparente de normas, deve o interprete respeitar sempre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de tal modo a evitar o sacrifício total de um em relação ao outro.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
FI.

embalagem. Ademais, outra razão justificou a manutenção da glosa efetuada pela Fiscalização, o fato de a energia elétrica ser imune ao IPI, o que afasta, de plano, qualquer creditamento, já que não houve incidência de IPI na operação de entrada.

Também não é lícito o creditamento de bens escriturados no ativo permanente. Esses últimos, a vedação do creditamento encontra-se expressa na parte final do inciso I do artigo 147 do RIPI/1998, nos termos seguintes:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (Grifamos).

No tocante à correção monetária dos créditos básicos, meramente escriturais, a ³jurisprudência remansosa deste Colegiado, que acompanho integralmente, orientada pela do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de não haver previsão legal a lhe dar suporte.

Em relação à multa de ofício aplicada, consta dos autos que decorreu do descumprimento da obrigação principal, da falta de recolhimento do IPI. A legislação que disciplina a matéria prevê a aplicação de multa em casos de não recolhimento ou recolhimento a menor de tributos e contribuições, apuradas em procedimento de ofício.

A aplicação da penalidade cominada em lei não é atividade discricionária, sendo, antes, obrigatória e vinculada, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-la, em se configurando a situação tipificada no texto legal, sob pena de responsabilidade funcional.

A situação fática apresentada nos autos subsume exatamente na hipótese prevista no inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996 – falta de recolhimento do imposto devido – e enseja a quem nela incorrer a multa de 75% da obrigação tributária não satisfeita. Agiu, pois, corretamente, a fiscalização ao aplicar a multa prevista na lei tributária específica.

Os argumentos de que a multa lançada representaria confisco não serão aqui debatidos, pois a discussão convergiria, necessariamente, para a análise da constitucionalidade da lei que fixara o percentual da multa aplicável, matéria alheia à competência das instâncias administrativas.

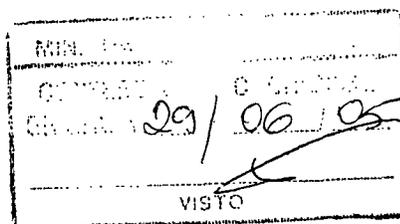
Em relação à impossibilidade de se utilizar a Selic como taxa de juros moratórios, como dito anteriormente, o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular os percentuais dos encargos legais a serem exigidos do sujeito passivo, pois a própria lei já os especificam. No

³ Como exemplo do entendimento do Segundo conselho sobre a correção de créditos escriturais de IPI, tem-se, dentre outros, os acórdãos 203-02719/96, 202-08583/96, 202-08594/96 e 203-02719/97.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.007361/2004-86
Recurso nº : 129.271
Acórdão nº : 204-00.114



2º CC-MF
Fl. _____

caso presente, os juros foram calculados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme determinação dada pelo § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/1996.

Desse modo, como a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressa disposição legal, não se pode imputar vício ao ato de lançamento no qual formalizou-se o crédito tributário inadimplido com os acréscimos determinados por lei.

Quanto à suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade da aplicação da Taxa SELIC como índice dos juros de mora, alegada pela recorrente, é de se relembrar que à autoridade administrativa não compete a apreciação da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias.

Assim, como os dispositivos legais relativos aos juros de mora objeto da presente lide não foram julgados inconstitucionais, tampouco tiveram sua execução suspensa pelo STF, não se pode negar-lhe vigência, agindo, pois, corretamente, a Fisco ao aplicar-lhes ao lançamento.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005


HENRIQUE PINHEIRO TORRES