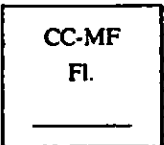
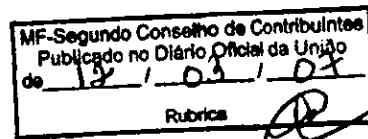




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 11618.001553/2001-37
Recurso n° : 127.569
Acórdão n° : 203-10.682

Recorrente : CINAP – COMÉRCIO E INDÚSTRIA NORDESTINA DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A.
Recorrida : DRJ em Recife - PE

NORMAS PROCESSUAIS. O Decreto 2.396, de 10 de outubro de 1997, obriga a autoridade administrativa apenas em relação à decisões do STF que tratem do mesmo tema e após transitadas em julgado, no caso de ação direta de inconstitucionalidade, ou após Resolução do Senado Federal, nas ações incidentais.

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS OU 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. Não havendo exação de IPI na compra do insumo por ser ele isento ou tributado à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso especial interposto por: **CINAP – COMÉRCIO E INDÚSTRIA NORDESTINA DE ARTEFATOS DE PAPEL S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva apenas quanto às aquisições isentas.

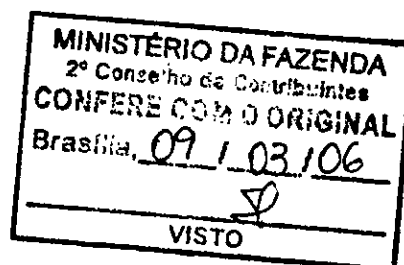
Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

Antônio Bezerra Neto
Presidente

Leonardo de Andrade Couto
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros, Maria Teresa Martínez López, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna e José Adão Vitorino de Moraes (suplente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp





Processo n° : 11618.001553/2001-37
Recurso n° : 127.569
Acórdão n° : 203-10.682

Recorrente : CINAP – COMÉRCIO E INDÚSTRIA NORDESTINA DE ARTEFATOS
DE PAPEL S/A

RELATÓRIO

Trata o presente de pedido de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no valor total de R\$ 126.158,06 referente a supostos créditos pela entrada de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Com base no Relatório de fls. 85/96, a Delegacia da Receita Federal em João Pessoa emitiu o Parecer n° 306/2001 (fls. 97/99) indeferindo o pleito sob a argumentação principal de que se na operação de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não há imposto a pagar, porque o produto é isento ou tributado à alíquota zero, não há crédito a considerar relativamente a esses insumos.

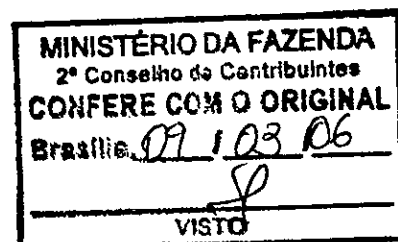
Em Manifestação de Inconformidade (fls. 102/106) dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a interessada aduz em síntese que o direito ao crédito independe da efetiva cobrança nas operações anteriores, bastando a incidência em tese. O princípio da não-cumulatividade, visando impedir o efeito cascata, asseguraria o crédito mesmo nas operações isentas ou tributadas à alíquota zero.

O órgão julgador de primeira instância proferiu decisão (fls. 108/117) negando provimento à solicitação e ratificando o entendimento da Delegacia da Receita Federal em João Pessoa no sentido de que os produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, não podem oferecer direito ao crédito pela inexistência de pagamento do tributo pelo remetente. Pronunciou-se também pela não aplicação da taxa Selic, por ausência de previsão legal.

Inconformada, a empresa recorreu (fls. 120/138) ao Conselho de Contribuintes ratificando os argumentos da peça impugnatória acompanhados de farta jurisprudência que corroborariam sua tese.

É o Relatório.

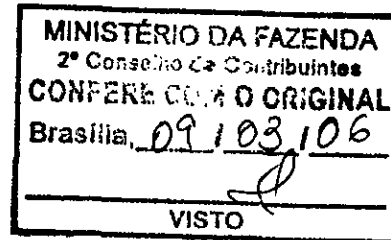
de





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11618.001553/2001-37
Recurso n° : 127.569
Acórdão n° : 203-10.682



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A questão do crédito referente aos insumos adquiridos sob o regime de isenção ou tributados à alíquota zero tem como foco principal a possibilidade de haver o crédito do imposto em operação na qual ele não foi cobrado. Nessa linha, pelo meu posicionamento, endosso as palavras emanadas pelo Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES na CSRF, no julgamento do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional no processo 10940.001046/00-35:

Explicando o princípio da não-cumulatividade :

.....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:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. 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.

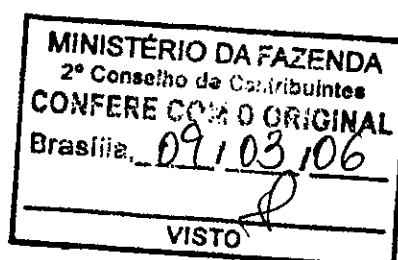
Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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.....



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11618.001553/2001-37
Recurso nº : 127.569
Acórdão nº : 203-10.682

Aplicando o princípio às aquisições de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, a decisão estabelece:

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 a alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

O pleito da recorrente fundamenta-se numa metodologia que, perante a não-cumulatividade, só tem aplicação justa em sistemas tributários que adotam uma alíquota única sobre os produtos industrializados, o que não é o nosso caso. Assim explica HENRIQUE PINHEIRO TORRES:

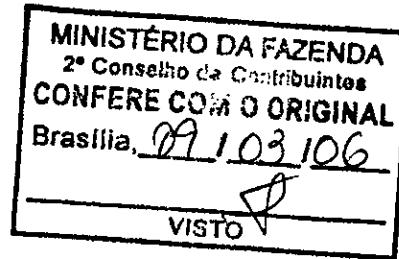
É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo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

Esta sistemática (base contra base), é adota, 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 a 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 a 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



CC-MF
Fl.

Processo n° : 11618.001553/2001-37
Recurso n° : 127.569
Acórdão n° : 203-10.682

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, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 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.

Ressalte-se que esse sistema não viola ou contraria o princípio da não-cumulatividade, pois o direito à compensação, base do princípio, está preservado como bem esclarece o voto:.

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 entre as 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 do acórdão recorrido sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas a alíquota zero, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11618.001553/2001-37
Recurso n° : 127.569
Acórdão n° : 203-10.682



fora assentado desde de sua instituição pela lei 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Outra questão a ser abordada sobre o pleito refere-se à circunstância de que, ao calcular o suposto crédito aplicando sobre os insumos uma alíquota correspondente àquela aplicável ao produto industrializado, a recorrente adotou prática sem qualquer respaldo legal. Além disso, e não menos importante, esqueceu-se de que o IPI também é regido pelo princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Produtos essenciais (quando tributados) têm alíquotas baixas e, por conseguinte, produtos supérfluos submetem-se a alíquotas mais onerosas.

Na prática adotada pela recorrente, a operação com um produto supérfluo possibilitaria, pela aplicação da alíquota mais alta, a geração de um crédito maior distorcendo o princípio. Valendo-me novamente do voto em epígrafe:

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 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 exemplo 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.

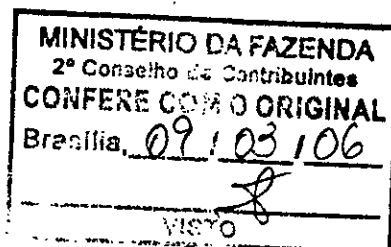
Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

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 x 12,5% x 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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11618.001553/2001-37
Recurso nº : 127.569
Acórdão nº : 203-10.682



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 1.000,00 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R\$ 990,00 (2.000 x 15% x 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.

No que se refere à jurisprudência trazida aos autos, a reclamante alega que, pelo menos no que tange ao STF, deveria ser obedecida pela autoridade administrativa em função da aplicação do Decreto nº 2.396/97. Assim estabelece o art. 1º desse diploma legal:

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

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

..... (grifos nossos)

O dispositivo em referência não pode ser analisado com foco apenas no *caput* mas também nos parágrafos, pois são estes que especificam o que seja a forma inequívoca e definitiva de fixação de interpretação do texto constitucional.

De acordo com o § 1º, no caso de ação direta de inconstitucionalidade é necessário haver o trânsito em julgado da decisão do STF para caracterizar a definitividade de que trata o *caput*.

Nas ações incidentais, conforme estabelece o § 2º, o efeito ocorre com a suspensão da execução da lei ou ato normativo, pelo Senado Federal.

Pelo exame dos autos não se vislumbra a ocorrência de qualquer das hipóteses supra mencionadas. Portanto, não há que se falar na aplicação do Decreto nº 2.346/97.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO