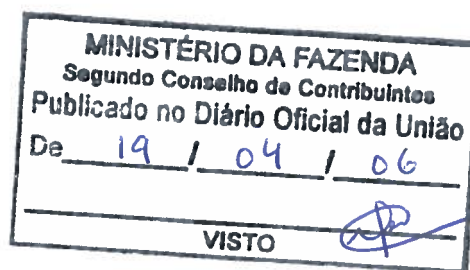




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Recorrente : FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

Não constitui pagamento indevido ou a maior o que resulta da não escrituração, na época própria, de crédito a que faça jus o contribuinte.

O aproveitamento de crédito presumido de IPI está condicionado ao seu registro no livro de apuração do IPI e ao cumprimento das demais disposições legais atinentes ao assunto. **CRÉDITOS SOBRE INSUMOS ISENTOS. INAPLICABILIDADE.**

Incabível o aproveitamento de créditos de IPI relativos a entradas em que não houve o pagamento do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.

**Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005

Henrique Pinheiro Torres

**Presidente**

Julio César Alves Ramos

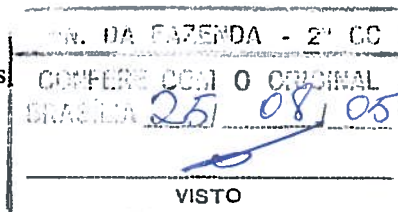
**Relator**

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

Imp/fclb



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

Recorrente : FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever o processo, adoto o pormenorizado Relatório da DRJ em Porto Alegre – RS que a seguir transcrevo:

*O estabelecimento acima qualificado apresentou, em 02/08/2000, o pedido de restituição de importâncias alegadamente recolhidas a maior a título de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referentes aos períodos de apuração que se estenderam do 1º decêndio de agosto de 1995 ao 1º decêndio do mês de março de 1999, no valor total de R\$ 912.033,31, atualizado até junho de 2000, conforme demonstrativos de cálculos inclusos (fls. 01/03). Cumulado com o pedido de restituição, o estabelecimento protocolizou pedidos de compensação de diversos débitos de sua responsabilidade, relativos à COFINS e ao próprio IPI, sintetizados na tabela da folha 10.162.*

*De acordo com o Despacho decisório DRF/SÃO, de 24 de abril de 2003 (fls. 10.161 a 10.177), intimado a justificar circunstanciadamente seu pleito, indicando os fundamentos legais que o amparavam, o requerente alegou, em resumo, quanto à origem do crédito pretendido, que:*

*a) revisando seus procedimentos passados, vislumbrou ter cometido equívocos quando da mensuração do IPI devido a cada período de apuração, deixando de aproveitar benefícios fiscais a que faria jus, bem como abdicando do registro e apontamento de créditos passíveis de consideração para que fosse observada a não-cumulatividade do imposto, procedimento do qual teria resultado o recolhimento exacerbado do mesmo, motivando a apresentação do pleito de restituição/compensação dos valores recolhidos a maior;*

*b) os ditos equívocos consistiriam, primeiramente, no fato de ter deixado de apurar e escriturar ao final de cada mês o crédito presumido previsto pela Lei 9.363/96. Entende não haver impeditivo para que agora, “reparando seu ledo engano”, venha a adotar os procedimentos administrativos pertinentes e necessários ao aproveitamento desejado, realizando nova apuração do IPI devido nos exercícios de 1995 a 1999, a fim de computar mensalmente o benefício fiscal em referência;*

*c) por outro lado, além da situação referida no item “b” acima, seu pleito também compreende o “creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção”. Nesse sentido, faz considerações sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI previsto no art. 153, parágrafo 3º. da Constituição Federal, defendendo tratar-se de regra de tributação com base no valor agregado. Sustenta que o direito ao crédito, nas operações da espécie, seria necessário para que o imposto incidisse tão-só sobre o valor agregado do produto final industrializado; se ficasse obstada a possibilidade de creditamento, o incentivo ou benefício fiscal consubstanciado na isenção concedida às indústrias que lhe fornecem matéria prima estaria inteiramente anulado, convertendo-se em mero diferimento, com ofensa à regra da não-cumulatividade. Aduz que, seguindo tal entendimento, “procedeu o [sic transit] levantamento de todos os insumos adquiridos com isenção do IPI, cuja utilização ou consumo se deu na produção de produto final (por ela industrializado) tributado pelo imposto, realizando o correspondente creditamento e, a partir daí, recalculando o imposto devido em cada período de apuração pertinente.*



Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

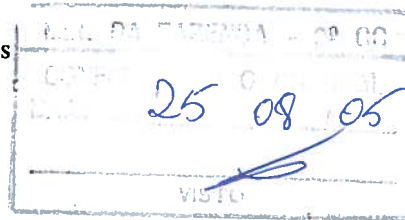
1.2 Com relação à pretensão de recompor a escrita, pelo fato de não ter apurado e escriturado na época própria o Crédito Presumido de IPI, a DRF considerou infundado o enfoque segundo o qual a omissão da empresa em escriturar o benefício fiscal concedido pela Lei 9.363/96, teria implicado a realização de pagamentos a maior que o devido do IPI. De acordo com o já referido Despacho decisório, não haveria falar em pagamento a maior no caso concreto porque a legislação que rege a cobrança do tributo estabelece que a escrituração dos créditos é pressuposto para sua utilização, nos termos dos artigos 195 e 196 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do IPI. Por conseguinte, em assim procedendo, o estabelecimento não teria recolhido nada além do devido nos períodos de apuração em referência, não havendo fundamento, portanto, para o pleito de restituição, quanto mais no recebimento de juros sobre o suposto indébito.

1.3 A DRF considerou ainda que, na hipótese dos autos, a empresa não teria comprovado o atendimento dos requisitos legais necessários à fruição do crédito presumido, consoante despacho proferido pela Seção de Fiscalização daquela Delegacia na fl. 10.159 (e transcrito na fl. 10.165), fato que inviabilizaria a análise da pretensão do requerente voltada ao aproveitamento do crédito presumido.

1.4 Relativamente ao aproveitamento de IPI na aquisição de insumos isentos do imposto pretendido pelo interessado, com base na escrituração da classificação fiscal e respectiva alíquota do produto final por ele industrializado, a Autoridade Tributária, forte no Parecer no. 405, de 12 de março de 2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (transcrito nas fls. 10.167 a 10.173), que vincula toda a Administração Tributária, não o reconheceu, pois o cogitado aproveitamento de créditos pela aquisição de insumos isentos não encontraria amparo na legislação que rege a cobrança do IPI. Ademais, também inexistira suporte válido para empregar-se a alíquota da operação subsequente de saída na apropriação de créditos sobre entradas. A DRF ressalta, ainda, que, dentre os créditos relacionados pela requerente, encontrar-se-iam diversos valores provenientes de aquisições a comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI, em operações que situam fora do campo de incidência do imposto, em relação às quais – caso houvesse a possibilidade do creditamento – deveria ser observado o artigo 165 do RIPI/2002 (transcrito na folha 10.174), o que não teria sido feito pela requerente.

1.5 Por outro lado, não bastassem as objeções apontadas nos itens precedentes, a DRF considerou que o pleito de restituição esbarraria, de qualquer maneira, na regra inserta no artigo 166 do CTN, pois, não sofrendo o ônus financeiro da tributação, o requerente não teria legitimidade para postular em proveito próprio a restituição das diferenças alegadamente pagas a maior a título de IPI.

1.6 A DRF constatou, ainda, no exame dos elementos juntados ao processo, que o contribuinte computou indevidamente na sua escrita fiscal, no 2º. decêndio de maio de 1997 e em alguns decêndios subsequentes, no campo “outros créditos”, valores advindos de correção monetária sobre saldos credores do IPI, o que foi considerado incabível, eis que não existiria lei autorizando tal procedimento. No caso, o registro feito pelo contribuinte deu ensejo ao não recolhimento ou recolhimento a menor do IPI devido nos períodos afetados pelo creditamento irregular. Conseqüentemente, para os fins do presente pedido de restituição, em eventual recomposição da escrita, a correção monetária indevida de saldos credores teria de ser suprimida, pois o que se precisaria perquirir aí é a ocorrência ou não do recolhimento a maior, não se podendo falar em direito à restituição quando o contribuinte sequer recolheu o valor do tributo devido.



Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

1.7 Finalmente, a DRF apontou uma absoluta falta de plausibilidade no procedimento suscitado pelo contribuinte, pois mesmo na sua planilha de cálculos inexistia qualquer pretensão de crédito (R\$912.033,31) que pudesse fazer frente à compensação dos débitos relacionados a maior (R\$1.568.481,78).

Diante do conjunto das considerações acima expostas, o Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo decidiu indeferir o pleito, não homologando as compensações respectivas (folha 10.177). O interessado foi intimado do referido Despacho Decisório em 11/07/2003, e, em 11/08/2003, apresentou a manifestação de inconformidade das folhas 10.200 a 10.213, em que reage da seguinte forma ao despacho decisório.

2.0 Após sumariar os fatos do processo, repisa os argumentos defendidos em sua petição inicial, enfatizando o fulcro constitucional do seu pleito, mormente no princípio da não-cumulatividade do IPI e na imunidade dos produtos industrializados destinados à exportação. Afirma ter cumprido todas as obrigações acessórias para adjudicação do crédito presumido de IPI, e, ainda que não o tivesse, argumenta que seria obrigação da Administração informar e requerer a complementação da documentação, e não negar de todo o crédito ao qual entende ter direito. Cita doutrina referente ao Crédito Prêmio de IPI, instituído pelo Decreto-lei 491, de 1969, que, supostamente, ampararia sua tese.

2.1 Em seguida, discorre sobre o princípio da não-cumulatividade, dissertando sobre a polêmica que teria sido gerada em relação a sua aplicação ao ICMS e ao IPI, inclusive oferecendo, didaticamente, exemplos numéricos da aplicação do princípio. Mais uma vez, apóia-se em ensinamentos doutrinários, para afirmar que "Sendo defesa a aplicação da mesma alíquota que incidiu na venda do produto sobre as matérias-primas, produtos industrializados e material de embalagem, isentas, não-tributadas ou com alíquota zero, utilizados na industrialização dos produtos tributados, cai por terra o princípio da não-cumulatividade. Pois dessa forma não se propicia ao contribuinte o pleno abatimento preconizado pelo mesmo, o que resulta em situação na qual existe verdadeiro locupletamento pelo Fisco, a ensejar reprovação e repúdio. (folhas 10.193 e 10.194).

2.2 A propósito de precedente jurisprudencial do STF, citado na folha 10.194, refere-se ao Decreto 2.346/97, para lembrar que a Administração Tributária está vinculada às decisões dos tribunais superiores que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação da Constituição. Reitera que, se houve equívoco na apuração do crédito, a Administração deveria ter apontado o erro para que o contribuinte pudesse ajustar seu proceder. Cita jurisprudência administrativa a respeito do direito ao creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos.

2.3 Rechaça o argumento de que não tenha legitimidade para pleitear a restituição em apreço, pois considera que é o requerente quem efetivamente suportou o ônus econômico da tributação, sobretudo quando se trata de créditos havidos pela entrada de insumos. Aduz, ainda, a impraticabilidade, em alguns casos, de "repasse" automático do IPI pago em etapas anteriores aos preços dos produtos que industrializa.

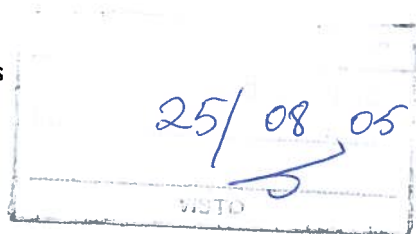
2.4 Nega, ainda, que tenha incluído no valor do crédito pleiteado, qualquer montante referente à correção monetária, atribuindo-o a "possível engano" (fl. 10.198) da Fiscalização.

2.5 Finalmente, diz-se "embevecido" pela afirmação da DRF de que o montante dos créditos reclamados não alcança o valor apontado para fim de compensação, já que este seriam superados por aqueles.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

*2.5 Conclui, afirmando que o requerente revisou todos os seus procedimentos de apuração do IPI no período indicado e aferiu, decêndio a decêndio, o valor do imposto legalmente exgível a cada período, considerando para tanto os créditos decorrentes da entrada de insumos isentos, com base nas decisões do STF, cujo teor deve a Administração observar, de acordo como Decreto 2.346/97, e, de acordo com a Lei 9.363/96, e demais atos regulamentares, pede que se reconheça o direito ao crédito e se homologuem as compensações pleiteadas.*

3. A manifestação de inconformidade da contribuinte foi apreciada pela 3ª. Turma de Julgamento da DRJ de Porto Alegre, a qual proferiu, em 15 de abril de 2004, o acórdão no. 3.556 cuja ementa transcrevo, baseada no muito bem fundamentado voto do Relator:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de Apuração: 01/8/1995 a 20/3/1999.*

*Ementa: IPI. RESTITUIÇÃO. Incabível a restituição de imposto que não foi pago a maior ou indevidamente.*

*IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Está correto o indeferimento do pedido se o interessado não demonstrou preencher os requisitos legais para a sua fruição.*

*IPI. CRÉDITO DE IMPOSTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. Inexiste o Direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos isentos.*

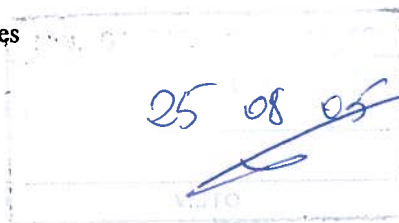
*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.*

Cientificada, em 29/4/2004, da decisão acima, apresentou, em 26/5/2004, recurso a este Conselho, no qual repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, com ênfase para a obrigatoriedade de a Administração Tributária seguir a jurisprudência do STF, por força do disposto no Decreto nº 2.346/97. Aduz, por fim, a possibilidade de que o ônus financeiro do IPI não recaia necessariamente sobre o adquirente do produto, o que legitima o pedido de restituição por parte do contribuinte de fato, sendo o presente caso exemplo claro dessa hipótese. Por fim, afirma que não procedeu à correção monetária dos créditos escriturais do imposto, mas sim dos valores pagos a maior em consequência da não escrituração dos créditos.

É o relatório.



Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo e, por se tratar de pedido de restituição, não se aplica a exigência de arrolamento de bens. Por isso, dele tomo conhecimento.

O pedido de restituição/compensação formulado pelo contribuinte tem origem em créditos presumidos de IPI e créditos sobre produtos isentos, não escriturados ambos na época própria. Não perfilo ao lado dos que entendem sempre incabível qualquer pedido de restituição de IPI devido à natureza jurídica deste tributo que autoriza a transferência do seu ônus ao contribuinte de direito, adquirente da mercadoria fabricada ou importada. Assim penso porque o ônus que é transferido ao comprador é aquele valor destacado na nota fiscal, pelo contribuinte de direito, em atendimento aos comandos legais. Neste sentido, se o destaque praticado for maior do que o devido, por certo que apenas o comprador é legítima parte para pleitear a restituição, podendo autorizar expressamente o contribuinte de direito a fazê-lo.

Entretanto, quando a restituição versa sobre crédito, a coisa se complica. De fato, parece-me possível sim conceber, ainda que apenas teoricamente, uma situação em que seria legítimo o pleito pelo contribuinte de direito, sem necessidade de autorização expressa do contribuinte de fato. Trata-se do caso em que o primeiro equivoca-se aritmeticamente no cômputo do total de créditos de um dado período de apuração e, sem onerar o adquirente, recolhe um valor maior do que o devido. Note-se que, nessa hipótese, os créditos estão regularmente escriturados, são legítimos, o contribuinte cumpriu todos os requisitos para sua fruição, exceto o cálculo correto e não poderá voltar a adicionar aquele crédito em período posterior, nem mesmo como estorno de débito, por falta de previsão legal. Parece-me, porém, ser este o único caso.

Diverso é, entretanto, o caso quando o recolhimento a maior decorre de ausência de creditamento, ainda que deferido pela legislação. A diferença decorre exatamente do comando do artigo 195 do Decreto nº 4.544/2002, Regulamento do IPI vigente e que repete conteúdo de dispositivos semelhantes insertos em todos os anteriores regulamentos do imposto. É que, nesse caso, tendo deixado de fazer um crédito, o saldo devedor apurado no livro fiscal para aquele período de apuração está correto, não cabendo falar em recolhimento indevido ou a maior. Se legítimo, o direito ao crédito pelo contribuinte pode ser exercido enquanto não fulminado pelo período quinquenal estatuído pelo Decreto nº 20.910/32. O efeito é o mesmo da restituição, exceto pela inaplicabilidade de juros de mora.

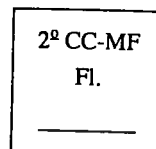
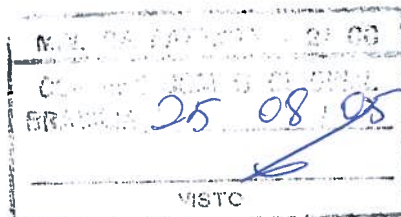
Assim sendo, entendo que em 02/08/2000, poderia sim a empresa apurar, demonstrar na forma da lei e utilizar o crédito presumido, para dedução do imposto devido, ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos, desde que pelo seu valor original e sem a incidência de juros. A primeira exigência para tanto seria a sua escrituração, por força do que dispõe o art. 195 do RIPI acima mencionado. Note-se que não se trata de exigência introduzida pelas IN SRF 21/97, 73/97 ou 103/97, mas sim do comando do próprio regulamento do IPI, decreto regulamentador da fiscalização e cobrança do imposto. Prescindir de tal obrigação implica afastar a aplicação deste comando regulamentar, o que, como é cediço, escapa à competência das instâncias julgadoras administrativas.

Pacífica é a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, no sentido de que os créditos fiscais de que trata a legislação do IPI são de natureza meramente escritural. Sendo

6



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

assim, o crédito só se materializa, só passa a existir, quando se faz o seu registro no livro fiscal próprio. Até aí, há apenas que se falar no direito ao crédito, ainda não exercido. Não tendo a empresa procedido a essa escrituração, consoante noticiado no processo à fl. 2.061, e por ela não contestado, não tinha ainda, quando protocolizou o seu pedido, direito a seu aproveitamento por qualquer das formas previstas na legislação.

Por todos esses argumentos, não vejo o que objetar, no tocante ao direito ao crédito presumido, nas bem fundamentadas decisões proferidas no processo, tanto o Despacho Decisório da DRF em Santo Ângelo- RS como a decisão da DRJ em Porto Alegre - RS, ora recorrida. Em consequência, no tocante a esta parte da matéria submetida à apreciação deste Conselho, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

A segunda parte da discussão processual se refere ao direito de o contribuinte creditar-se de IPI não cobrado sobre insumos isentos. Embora tenham se delongado, tanto o contribuinte quanto os julgadores de primeira instância, parece-me que a matéria não comporta grandes devaneios.

É certo que o STF vem entendendo que o mandamento constitucional, insculpido no art. 153, § 3º, II, não exclui a possibilidade desse creditamento. É igualmente certo que o contribuinte não ingressou em juízo com ação que visasse a obter provimento jurisdicional específico sobre a matéria e que as decisões proferidas no âmbito do controle difuso da constitucionalidade das normas apenas produzem efeitos para as partes envolvidas, sendo sua extensão aos demais contribuintes dependente de resolução do Senado Federal.

Não nos parece correta a pretensão do contribuinte de que teria aplicação ao caso o comando do art. 1º do Decreto nº 2.346/97, que a seguir transcrevo:

*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 direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

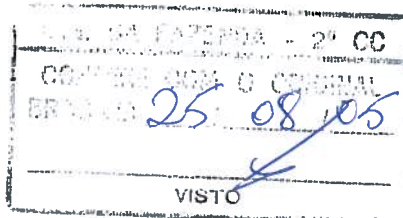
Parece-me que são necessárias três condições: primeira - a definitividade do pronunciamento do STF; segunda - a natureza estritamente interpretativa do entendimento, isto é, que verse sobre a interpretação de dispositivo da própria Constituição; e terceira - que se cumpram os procedimentos que estabelece o próprio ato, em especial em seu art. 4º. Ora não nos parecem presentes tais condições. Com efeito, as primeiras decisões vinham reconhecendo o direito de forma ampla, tanto para insumos isentos, como de alíquota zero e até, em alguns casos, NT. Mais recentemente, no entanto, vem o STF restringindo o seu entendimento apenas aos isentos. Além disso, a impossibilidade do creditamento tem por base o art. 25 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pela Lei 7.798/89, que determina a diminuição do imposto relativo aos insumos entrados. Ora, se há isenção, alíquota zero, imunidade ou não-tributação, em qualquer caso, o imposto relativo a esses produtos é zero. As decisões do STF não são, portanto, meramente interpretativas da própria Constituição, mas retiram efetividade a dispositivo legal que serve de lastro a todo procedimento fiscalizatório por parte da SRF, cristalizado que está no Decreto nº 4.544/2002 (art. 164).

Adentrando, pois, o mérito do que aqui se postula, temos que o argumento mais repetido em favor da tese do direito ao creditamento dá conta de que, em caso contrário, ter-se-ia

7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

mero diferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade. *Data máxima vênia*, não consigo chegar à mesma conclusão.

Para elucidar este ponto cumpre ressaltar que, ao lado do princípio ora em discussão, o IPI é regido também pelo princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É por força deste último que as alíquotas aplicáveis a produtos diferentes são diferentes, e é também por sua aplicação que se concedem benefícios fiscais a alguns produtos isoladamente, que não se estendem aos demais, mesmo àqueles que os utilizem como insumos. De não ser assim, cairíamos no absurdo de que uma eventual redução de alíquota do fumo (hoje tributado sob alíquota específica, quando já submetido a beneficiamento) deveria atingir também o cigarro que o usa como insumo...ou que um produto oriundo da Zona Franca de Manaus (ZFM) fosse usado como insumo na fabricação, em outra região do País, de armas e que essas armas de alguma forma se deveriam beneficiar daquela isenção...

Assim, quando se isentam, por exemplo, produtos industrializados na ZFM, pretende-se reduzir o valor final cobrado por estes produtos, permitindo que eles compitam com os produzidos em outras regiões do país, tanto na condição de bens finais quanto na de insumos a serem empregados em outros processos industriais. Essa redução se materializa no valor total da nota fiscal, que passa a não mais incluir qualquer parcela a título de IPI. Cumpre-se, assim, plenamente, o objetivo da legislação, que foi, repita-se, beneficiar os produtos da ZFM e não os com ele produzidos.

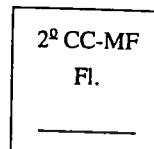
Reforça o argumento a consciência de que o princípio da não-cumulatividade visa sim a impedir o chamado efeito cascata, caracterizado pela acumulação em etapas posteriores de imposto **cobrado** numa etapa anterior. Aqui, a expressão negritada é da própria Carta Magna (art. 153, § 3º, II). Quando um produto é beneficiado com isenção, o imposto não é cobrado, e, respeitadas todas as opiniões em contrário, não vejo como entender não cobrado como sinônimo de cobrado. Sinônimo de cobrado pode ser o usado pelo CTN, em seu artigo 49: pago. Ora, a simples leitura desses dispositivos leva à inexorável interpretação de que para existir crédito é preciso que tenha havido imposto exigido, cobrado, pago, na etapa anterior. Se o imposto cobrado, exigido, pago é zero, zero é também o crédito.

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que ele seja visto, como é correto, não como sinônimo de tributação sobre o valor agregado. As decisões já mencionadas apresentam longas demonstrações doutrinárias das diferenças entre as duas modalidades de tributação, que é desnecessário repetir aqui. O que importa é partir do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática *ad valorem*, mais comum de tributação) de cada produto seja, **em qualquer hipótese**, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa. Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$10,00 (valor que seria inexoravelmente exigido se a sistemática fosse a do imposto sobre valor agregado); limitado esse valor ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o **valor total da operação**; tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$1000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política)





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final - caso não possua créditos - ou então ser distribuído ao longo da cadeia produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto. É fácil ver que o montante dos créditos tem de ser igual ao total **já devido até** a etapa imediatamente anterior inclusive. Só assim se garante que os R\$100,00 devidos, nem mais nem menos, sejam exatamente exigidos. E é extremamente fácil comprovar: supondo que um dado produtor adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$50,00, ele deverá recolher apenas os R\$50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$100,00 **devidos**; não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, **que não foi objeto de qualquer benefício fiscal**, teria recolhido apenas R\$50,00 quando a legislação lhe exige R\$100,00. A lógica do procedimento é cristalina: o produtor final pagou aos seus fornecedores, após a isenção, R\$50,00 a menos, o que o motivou a adquirir o produto com isenção, mas a tributação final do seu próprio produto não foi alterada em nada (princípio da seletividade). Assim, não integra o "objetivo da isenção" concedida a redução do imposto devido pelo produto final. O que se pretendeu foi desonerar um dado produto (a matéria prima) de modo a que pudesse competir com uma concorrente produzida em condições mais favoráveis, por exemplo quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, *data máxima vênia*, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anularia o efeito isencional! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria, nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevalecentes em outras regiões.

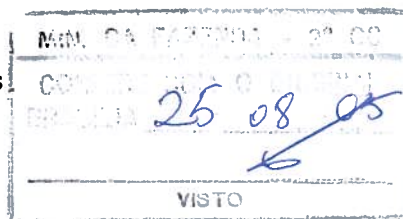
Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B - isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º. § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo cediço que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?

A apontada incongruência com o ICMS que, embora igualmente não-cumulativo, tem expressa negativa constitucional quanto à possibilidade de creditamento, decorre de que este incide sobre a operação, enquanto o IPI, sobre o produto. Por isso, para o ICMS é lícito falar em mero diferimento. No entanto, naquele tributo a nova operação, ainda que com o mesmo produto, é totalmente independente da anterior, **diferentemente do que ocorre com o IPI**. O inciso II do § 2º. do art. 155 da CF longe de constituir uma antinomia, realiza a perfeita equiparação dos dois impostos. De fato, se a operação seguinte, no caso do ICMS, não gozou de benefício, deve ser tributada integralmente. Substitua-se operação por produto, no caso do IPI, e a norma é a mesma. Dispensável essa ressalva quanto a este último face ao princípio da seletividade, obrigatório neste, e apenas facultado ao ICMS.

9



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13062.000128/00-18  
Recurso nº : 127.011  
Acórdão nº : 204-00.185

Não é demais ressaltar que as isenções do IPI são, em geral, de caráter objetivo (Lei 4.502/64, art. 9º.); atingem, portanto, o produto e acompanham-no enquanto este continuar sua vida econômica. Por exemplo, o produto industrializado na ZFM é isento mesmo quando sai daquela região e se submete a uma nova operação sujeita ao IPI, desde que o produto continue o mesmo (v.g. remessa a uma filial atacadista, sem uso da suspensão admitida, e posterior saída dessa filial: Parecer CST 1.367/79). A isenção o acompanha e lhe é indissociável, não fica restrita à operação em que se originou. Quando, porém, esse produto desaparece, incorporado que tenha sido na produção de outro, não há mais como se falar nessa isenção, cabendo perquirir se o novo produto goza de algum benefício.

Bastariam esses argumentos, porém ainda mais canhestra resulta a prática da contribuinte ao assumir como alíquota dos produtos isentos que quer aproveitar como crédito aquela vigente para o seu produto final. Ora, afronta maior ao princípio da seletividade não pode haver, já tendo sido visto contribuinte que pretendeu aplicar ao insumo fumo (NT) alíquota válida para o seu produto – cigarro, ou seja, “apenas” 330%!

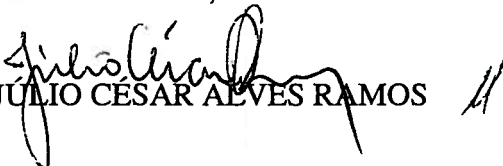
Também pacífica é a jurisprudência no sentido de que nem mesmo ao Juiz é dado agir como legislador ordinário, suprimindo, com critério próprio, a omissão do legislador. Quê se dirá do mero contribuinte?

Forte nessas conclusões, voto no sentido de negar provimento ao recurso, por entender incabível o creditamento nas aquisições de produtos que não sofreram a efetiva cobrança do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.

Em consequência, entendendo descabidos os créditos pleiteados pelo contribuinte, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS //