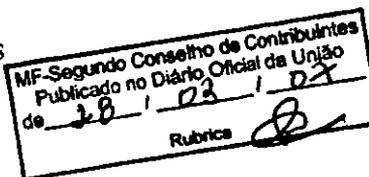




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738



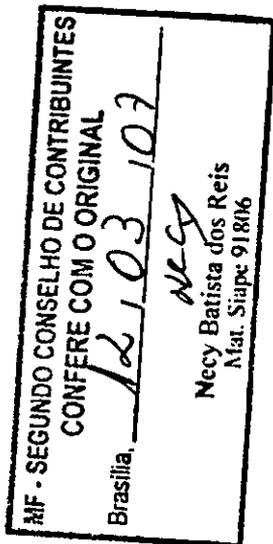
Recorrente : CGE SOCIEDADE FABRICADORA DE PEÇAS PLÁSTICAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI

PEDIDO DE RESSARCIMENTOS. ALEGAÇÃO DE QUE OS CRÉDITOS SÃO DECORRENTES DE AQUISIÇÕES ISENTAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. A escrituração de créditos para aproveitamento na compensação com débitos de IPI ou de outros tributos requer a comprovação documental. A alegação de que os créditos escriturados decorrem da aquisição de insumos isentos só pode ser aceita se houver efetiva comprovação.

ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito de IPI as aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero. Impossibilidade de aplicação de alíquota prevista para o produto final ou de *alíquota média de produção*, sob pena de subversão do princípio da seletividade. O IPI é imposto sobre produto e não sobre valor agregado.

Recurso Negado



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CGE SOCIEDADE FABRICADORA DE PEÇAS PLÁSTICAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Adriene Maria de Miranda (Relatora), que dava provimento parcial ao recurso. Designado o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Flávio de Sá Munhoz
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos e Raquel Motta B. Minatel (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 12, 03, 07	
Necy Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

Recorrente : CGE SOCIEDADE FABRICADORA DE PEÇAS PLÁSTICAS LTDA.

RELATÓRIO

Formulou a ora recorrente pedido de ressarcimento (f. 01) de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI referentes à aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, no montante de R\$ 163.928,66.

Após indeferimento do pedido (f. 146), a contribuinte apresentou impugnação (fls. 158-188), alegando, em síntese, que: (i) há direito de crédito em operações isentas ou sujeitas à alíquota zero, em atenção ao princípio da não-cumulatividade; (ii) o termo *a quo* da contagem do prazo prescricional quinquenal para se pleitear o ressarcimento é a partir da publicação do acórdão do RE nº. 212.484/RJ, no qual o Col. STF reconheceu o direito ao crédito pleiteado; (iii) quando menos, o prazo prescricional seria decenal, eis que se trata de tributos sujeitos à homologação; (iv) a atualização monetária deve observar a taxa Selic ou IPC, cumulada com juros de 1% ao mês; (v) é necessária a inclusão de expurgos inflacionários.

Após exame dos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP manteve o indeferimento (fls. 265-276), tal como se verifica da ementa transcrita a seguir:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.

CORREÇÃO MONETÁRIA.

Inexiste previsão legal para escriturar ou ressarcir créditos do IPI acrescidos de juros e/ou correção monetária.

DIREITO DE CRÉDITO. PRESCRIÇÃO.

O direito de escriturar créditos de IPI prescreve em cinco anos, contados da data da efetiva entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Solicitação indeferida (f. 265).

Contra o referido acórdão, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 294-310), aduzindo, em síntese, que: (i) aderiu ao PAES incluindo no parcelamento a diferença entre



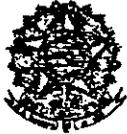
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12 / 03 / 07 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Sinape 91806	2ª CC-MF Fl.
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------

os valores de IPI efetivamente comprovados e o saldo credor que não pôde ter sua origem comprovada; (ii) tem direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero; (iii) é devida a incidência de correção monetária sobre o valor a ser creditado pelos índices que melhor refletem a inflação; (iv) houve cerceamento de defesa, eis que o acórdão recorrido desconsiderou os documentos apresentados juntamente com a impugnação; (v) o prazo prescricional de cinco anos se iniciou no primeiro dia após o quinto ano do lançamento, por se tratar de homologação tácita.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Bausta dos Reis Mat. Siapc 91806	2ª CC-MF Fl.
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ADRIENE MARIA DE MIRANDA

Preenchidos os requisitos mínimos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

A discussão em tela cinge-se ao direito a crédito de IPI referente à aquisição de matérias-primas imunes, isentas, não tributadas ou adquiridas à alíquota zero, bem como sua atualização monetária e contagem do prazo prescricional.

O tema já foi objeto de reiteradas decisões desse Eg. Conselho de Contribuintes que concluiu pela possibilidade do creditamento de IPI apenas as aquisições de insumos isentos. É o que se verifica dos seguintes julgados:

IPI - JURISPRUDÊNCIA - As decisões do Supremo Tribunal Federal fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Conforme decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO - Não há que se falar em direito a crédito de IPI de produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus no período em que a alíquota dos mesmos for zero. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - Não serão admitidos os créditos, extemporâneos ou não, referentes a materiais de reposição para equipamentos da linha de produção quando não ficar provado que os mesmos foram consumidos no processo de industrialização e estavam sujeitos ao IPI. Recurso parcialmente provido.” (AC 201-72942, Rel. Cons. Serafim Fernandes Corrêa, d.j 06/07/1999)

“IPI - CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÕES ISENTAS - As aquisições de matérias-primas e insumos isentos geram ao adquirente crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como se tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. Recurso provido.” (AC 202-11612, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, d.j. 26/10/1999)

“IPI. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. - Inexiste base jurídica para a pretensão de calcular o crédito ficto de IPI em relação a insumos tributados com alíquota zero, mediante a aplicação da mesma alíquota a que estão sujeitos os produtos industrializados pelo estabelecimento O crédito de IPI relativo a insumos tributados com alíquota zero é zero.” (CSRF/052-01.869, Rel Cons. Josefa Maria Coelho, d.j 11/04/2005)

“IPI. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram crédito de IPI as aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero. Impossibilidade de aplicação de alíquota prevista para o produto final ou de alíquota média de produção, sob pena de subversão do princípio da seletividade. O IPI é imposto sobre produto e não sobre valor agregado. Recurso negado.” (AC 204-00724, Rel. Cons. Flávio de Sá Munhoz, d.j. 08/11/2005)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 01 Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	CC-MF Fl.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------

Por fim, importante observar que o prazo prescricional para pleitear o ressarcimento de créditos de IPI é o previsto pelo Decreto nº 20.910/32, conforme já decidiu esse Eg. Conselho de Contribuintes e o Col. Superior Tribunal de Justiça:

Omissis.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS ANTERIORES À LEI N. 9.779/99. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II, E 535, II, DO CPC, 11 DA LEI N. 9.779/99 E 49 DO CTN. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DECRETO N. 20.910/32. PRETENDIDO AFASTAMENTO DA CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

Quanto às eivas apontadas, de reconhecer que não assiste razão à União. O Tribunal de origem demarcou com exatidão que, no caso dos autos, o contribuinte requer o aproveitamento de créditos do IPI anteriores a janeiro de 1999, seja por meio de escrituração, seja pela compensação com outros tributos. Ao dar parcial provimento à apelação da Fazenda Nacional, o v. acórdão recorrido somente autorizou a compensação na forma do artigo 49 do CTN, i.e., respeitado o princípio da não-cumulatividade, decidiu que os créditos podem ser aproveitados em períodos subsequentes. O princípio da não-cumulatividade assegura que, mesmo no período anterior ao início da vigência da Lei n. 9.779/99, assiste ao contribuinte o direito à utilização dos créditos do IPI em sua escrita fiscal. Tanto os créditos decorrentes da aquisição de matérias primas e insumos isentos quanto os não-isentos estão abrangidos pela regra da não-cumulatividade. Observe-se, no entanto, que, somente com a entrada em vigor da Lei n. 9.779/99, os créditos do IPI podem ser objeto de compensação com qualquer outra exação administrada pela Secretaria da Receita Federal. Precedente: REsp 435.783/AL, Relator p/ o acórdão Ministro Castro Meira, publicado no DJU 3.5.2004.

A hipótese dos autos não versa sobre a restituição de tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas, sim, de aproveitamento de créditos do IPI pelo princípio da não-cumulatividade, ocasião em que deve ser aplicado o prazo prescricional previsto no Decreto n. 20.910/32. Assim, proposta a ação em 1º.6.2000, estão alcançados pela prescrição os créditos posteriores a 1º.6.1995.

No que se refere à atualização monetária, não há interesse recursal da União ao pretender seu afastamento, pois entendeu a Corte de origem não haver incidência de correção monetária sobre o aproveitamento dos créditos.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido em parte, para reconhecer a prescrição dos créditos anteriores aos cinco anos do ajuizamento da ação" (REsp 654.452/MG, T2, STJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 20/03/2006 - destacamos).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DECRETO n.º 20.910/32. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. O princípio constitucional da não-cumulatividade, assegura ao contribuinte do IPI o direito ao creditamento do imposto na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero.

2. Os autos não retratam hipótese de restituição, na qual se discute pagamento indevido ou a maior, mas sim, de reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da

107



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n.º : 13817.000151/2001-02
Recurso n.º : 132.258
Acórdão n.º : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	2ª CC-MF Fl.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------

regra da não-cumulatividade, estabelecida pelo texto constitucional, razão pela qual não há que se cogitar da aplicação do artigo 168, do CTN, incidindo à espécie o Decreto n.º 20.910/32, que estabelece o prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do ajuizamento da ação.

3. *Precedentes da Corte: REsp 554445/SC; 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 17/10/2005; EREsp 427448/RS; 1ª Seção, desta Relatoria, DJ 26/09/2005; REsp n.º 541.633/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 11/10/2004; REsp n.º 554.794/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 11/10/2004; AgRg no AG n.º 571.450/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 27/09/2004.*

4. *O art. 166 do CTN aplica-se, apenas, nas hipóteses de repetição do indébito ou de compensação.*

5. *Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público do STJ (AAREsp 453.830, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/06/03 e REsp 397.171, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05/08/02)*

6. *Havendo oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização dos créditos tributários oriundos da aplicação do princípio da não-cumulatividade, esses créditos não podem ser classificados como escriturais, considerados aqueles oportunamente lançados pelo contribuinte em sua escrita contábil.*
Omissis

10. *Agravo regimental desprovido" (AgRg no REsp 722.989/RS, T1, STJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/03/2006 - destacamos).*

"IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITO BÁSICO. PRESCRIÇÃO. Não se tratando de repetição de indébito, mas sim de dívida da União para com a contribuinte o prazo para que se possa pleitear o ressarcimento de créditos básicos do IPI decorrente da aquisição de insumos tributados prescreve em cinco anos contados da data da efetiva entrada destes insumos no estabelecimento da empresa.

Recurso negado" (AC 204-00621, 2CC, Rel. Cons. Nayra Bastos Manatta, d.j. 19/10/2005 - destacamos).

"NORMAS PROCESSUAIS. RESSARCIMENTO DE INCENTIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO. Eventual direito a pleitear-se restituição de créditos de IPI referentes a incentivos fiscais à exportação prescreve em cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador do benefício pleiteado, in casu, a exportação do produto.

IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. O crédito-prêmio do IPI, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, foi extinto em 30 de junho de 1983.

Recurso negado" (AC 204-00589, 2CC, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d.j. 19/10/2005).

Nessa esteira, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntários reconhecendo os créditos referentes à aquisição de insumos isentos, observando-se a prescrição quinquenal prevista no Decreto n.º 0.910/32.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.


ADRIENE MARIA DE MIRANDA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	28 CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília, 12, 03, 07	
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

O Imposto sobre Produtos Industrializados é regido pelo artigo 153 da Constituição Federal, vazado nos seguintes termos:

Artigo 153 – Compete à União Federal instituir imposto sobre:

...

IV – produtos industrializados

...

Parágrafo 3º – O imposto previsto no inciso IV:

...

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

O dispositivo acima transcrito, que trata da não-cumulatividade do IPI, estabelece que a compensação do valor do imposto devido em cada operação será procedida com o montante cobrado nas operações anteriores.

A não-cumulatividade, em relação ao IPI, não comporta restrição, diferentemente da não-cumulatividade do ICMS, cujo texto constitucional foi alterado pela Emenda Constitucional nº 23/83, que, conferindo nova redação ao art. 23, II da CF/67, assim mitigou o direito ao crédito do tributo estadual:

A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

Referida restrição é clara, de modo a impedir o crédito de ICMS na hipótese de aquisições isentas. Para fins de IPI, não há tal restrição.

Importante transcrever as manifestações da melhor doutrina a respeito da não cumulatividade, ora vista como princípio, ora como regra constitucional:

Confira-se a seguir as judiciosas considerações de José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo:

A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo reger a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operação de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviços de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl. _____
Brasília, 12/03/07	
<i>MCQ</i>	
Necy Batista dos Reis	
Mat. SIAPE 91806	

poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitos à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações por ele realizadas, sem qualquer aparte. A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões. (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. "A não-cumulatividade Tributária". São Paulo: Dialética, pg. 128)

É importante observar que, inexistindo restrição no texto constitucional, nenhuma outra lei, mesmo de índole complementar, poderá restringir referido princípio.

Neste sentido, o Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, reconheceu, de forma inequívoca e definitiva, que há direito a crédito de IPI incidente sobre a aquisição de insumos isentos, em Acórdão assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, Parágrafo 3o, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido. (STF – Plenário, RE 212.484-2-PR, Relator para Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.98.)

A interpretação do texto constitucional pelo STF, fixado de forma inequívoca e definitiva, deve ser aplicado pela Administração, conforme estabelece o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

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.

Adotando este entendimento, a Eg. Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de creditamento do valor do IPI sobre aquisição de produto dispensado de pagamento por força de isenção, bem como o abatimento do referido valor nas operações seguintes, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em decisão assim ementada:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – É legítima a transferência de crédito incentivado de IPI entre empresas interdependentes. 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, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. É legítima a transferência de crédito incentivado entre empresas interdependentes, se demonstrado. Recurso provido. (Acórdão nº 201-74.051, Relatora Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, sessão de 18/10/2000)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 02, 03, 07 Necy Baústa dos Reis Mat. Siape 91806	CC-MF Fl.
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------

De rigor observar que, no caso de aquisições isentas, o crédito do IPI deverá ser procedido com base na própria alíquota do insumo adquirido em regime de operação isenta (não é o insumo isento, mas sim a operação), tornando efetiva a isenção daquela etapa, evitando-se o chamado efeito recuperação, que implicaria tributação integral na etapa seguinte, cujo direito deve ser reconhecido não em decorrência da aplicação do princípio da não cumulatividade, mas para dar validade à isenção, de modo a impedir que se transforme em mero diferimento.

Assim, deveria ser reconhecido o direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições isentas, nos termos do que decidiu em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, não fosse a falta comprovação, no presente caso, de que a Recorrente procedeu à escrituração de créditos de IPI decorrente de aquisições de insumos em operação isenta.

Com efeito, por se tratar de pedido de ressarcimento, havia a necessidade de comprovação de que houve aquisição de (i) insumos utilizados na industrialização e (ii) que as operações de aquisição dos insumos gozava de isenção.

Nesta esteira, em relação ao ressarcimento de IPI decorrente de aquisição isenta, o recurso não merecerá provimento pela falta de comprovação da operação.

Quanto ao direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições de insumos tributados à alíquota zero e não-tributadas, não é devido o crédito pelo mérito em si.

Primeiramente é importante destacar que alíquota zero se diferencia de isenção, conforme exposto por Marco Aurélio Greco, em parecer inédito, parcialmente transcrito:

Estruturalmente, não há equivalência, pois, nesse plano a isenção implica reunião de duas normas, uma de incidência e outra de isenção que inibe parcialmente os efeitos daquela. Na alíquota zero há apenas a norma de incidência cujo mandamento é dimensionado a zero para obter o mesmo efeito prático imediato consistente na inexistência de dever de recolher qualquer montante ao Fisco.

Apesar dessa diferença, parte da doutrina afirma que isenção e alíquota zero são figuras idênticas, ou que alíquota zero nada mais é do que uma isenção. Para equiparar as figuras, esta postura coloca a tônica na circunstância de não haver um débito a cargo do contribuinte; por esta razão, as figuras seriam juridicamente idênticas.¹

Esta visão está focada exclusivamente num aspecto (o efeito patrimonial imediato do instituto) e apóia-se numa visão tipicamente formal do fenômeno jurídico, como se o Direito se resumisse a normas abstratas e não tivesse de conviver com fatos e valores.

Pretender focar a análise apenas no efeito patrimonial imediato (que existe em ambas as figuras), conduz a uma confusão de conceitos, pois leva a reunir numa única categoria (a da isenção) todas as figuras que produzam esse efeito. Desta ótica, não haveria critério para distinguir a isenção de outras figuras que lhe estão próximas, mas com ela não se confundem, como por exemplo a não-incidência, ou até mesmo a inexistência de norma ou a simples lacuna do ordenamento. Todas conduzem ao mesmo efeito, qual seja a inexistência de dívida a pagar pelo contribuinte mas nem por isso são idênticas ou equivalentes.

¹ É o que, do ponto de vista lógico, sustenta Pedro Lunardelli, *Isenções tributárias*, Dialética, São Paulo, 1999, pág. 118.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2ª CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FI.
Brasília, 12, 03, 07	
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

Esta posição teórica não encontra respaldo na jurisprudência. Alíquota zero e isenção já foram separadas como figuras inconfundíveis. Basta lembrar a Súmula n. 576 do Supremo Tribunal Federal.² O que as distingue é o caráter não-autônomo e provisório de que se reveste a alíquota zero. Por emanar de um ato do Poder Executivo editado com fundamento na faculdade constitucional de alterar alíquotas, poderá ser modificada a qualquer tempo desde que surjam fatos novos que o justifiquem. Como disse GIUSEPPE SANTANIELLO citado no item 7.2, as alterações de alíquotas são feitas 'com a intenção implícita de modificá-las quando a situação novamente mudar'.

Na isenção há manifestação de vontade do legislador de liberar alguém do dever de pagar a exigência. A isenção se vocaciona à definitividade. Na alíquota zero, o Poder Executivo reduz a exigência em função de certas circunstâncias fáticas mutáveis. Daí sua natureza provisória.

Portanto, não são figuras formalmente equivalentes.

Funcionalmente, também não são equivalentes.

Como exposto anteriormente, o caso concreto não é de uma pura isenção tributária. Ao contrário, estamos diante de um incentivo fiscal viabilizado através de uma isenção. É uma isenção com função de incentivo.

A interpretação da figura deve levar em conta este pano de fundo (=o incentivo) e a simples ocorrência de um efeito patrimonial imediato equivalente (=não pagamento) não é razão suficiente para afirmar que alíquota zero e isenção são figuras idênticas. Cumpre também ter em conta o efeito mediato das figuras, pois é ele que, junto com o imediato, compõe o conjunto cujo resultado final é o mecanismo que induz os agentes econômicos a terem a conduta desejada pelo ordenamento jurídico.

Ora, o efeito mediato na isenção e na alíquota zero é manifestamente diferente.

Realmente, o efeito mediato deve ser desdobrado em duas dimensões:

- a) *uma dimensão tributária; e*
- b) *uma dimensão concorrencial, à luz do artigo 40 do ADCT.*

No plano tributário, a isenção inegavelmente gera direito a crédito para os adquirentes dos respectivos produtos; crédito na dimensão correspondente à alíquota legalmente fixada.

Importante destacar, também, que o Supremo Tribunal Federal não concluiu o julgamento da questão relativa ao crédito de IPI decorrente de aquisições não-tributadas e tributadas à alíquota zero, encontrando-se a matéria pendente de julgamento pelo Plenário do referido Tribunal (RE 353.657-PR), sendo que seis dos onze Ministros que compõem aquela Corte proferiram votos contrários ao que sustenta a recorrente, negando o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, e apenas dois Ministros manifestaram entendimento a favor da tese que conclui pela possibilidade de crédito nas aquisições de insumos tributados por alíquota zero com base no percentual da alíquota do produto final saído produzido pelo estabelecimento industrial.

² "576 - É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime de alíquota 'zero'".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl. _____
Brasília, 12 / 03 / 07	
Necy Batista dos Reis Mat. Sijupe 91806	

Pela relevância e pertinência ao tema, vale transcrever excertos dos votos proferidos no julgamento em curso, já disponibilizados para publicação:

Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes:

O primeiro traço distintivo está no veículo normativo a autorizar tais favores. No caso da isenção exige-se lei (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero é estabelecida no âmbito do Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º, CF).

Há outra diferença substancial.

Ao contrário da isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário, na alíquota zero o crédito tributário existe. Todavia, o que ocorre na alíquota zero é o que poderíamos designar por ineficácia do crédito, tendo em vista que este é quantificado em zero.

...

Não vejo, pelo exposto, qualquer razão constitucional para que se reconheça crédito de IPI para aquele que adquire insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero. (Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado)

Voto-vista da Ministra Ellen Gracie:

Com base nesses argumentos, Senhores Ministros, a primeira conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente produto de previsão legal, a lei pode autorizar o creditamento ou manutenção do crédito, que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.

Nas hipóteses de alíquota zero o percentual é neutro; conseqüentemente a sua aplicação, que é a única possível porque é ela a prevista para aquele produto, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero, portanto, nem para onerar o produtor com a obrigação de recolhimento nem para beneficiá-lo sob a forma de creditamento ou manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito. (Voto-vista da Ministra Ellen Gracie, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado).

Assim, o entendimento do STF a respeito da matéria está se firmando no sentido de que não há direito a crédito nas aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero pela alíquota da saída, já que o julgamento ainda não foi concluído, mas a maioria dos Ministros que compõem o Tribunal Pleno já votou neste sentido.

Vale dizer, ainda, que o reconhecimento do direito de crédito pela alíquota da saída do produto resultante da industrialização inverteria a seletividade, aplicável ao Imposto. Isto porque, quanto menor a essencialidade do produto final, maior a alíquota do IPI.

Deve-se notar que, no caso dos autos, o insumo adquirido em regime de tributação à alíquota zero é o malte, utilizado em larga escala para a fabricação de farinha, esta também tributada por alíquota zero, em razão de sua maior essencialidade. No processo de produção da farinha, os demais insumos também são tributados por alíquota zero ou não tributados, de modo que, nenhum crédito seria possibilitado, e, portanto, nenhuma redução no custo de fabricação seria facultada, mesmo se aplicada a tese da recorrente.

De outro aspecto, o malte, quando utilizado na produção de cerveja de malte (2203.00.00), de acordo com a tese sufragada no presente recurso, permitiria o aproveitamento



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL		Fl.
Brasília,	12, 03, 07	
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806		

de créditos em percentual calculado com base na alíquota média de produção, afetada pela alíquota do produto final (80%) e demais insumos tributados progressivamente de acordo com o grau de essencialidade e, diga-se, a título comparativo, que o mesmo malte, quando utilizado no processo de fabricação de destilado uísque (2208.30), tributado pelo IPI pela alíquota de 130%, tenderia comportar crédito ainda maior.

Há nítida inversão do princípio da seletividade que norteia o IPI, inscrito no § 3º, inciso I do artigo 153 da CF/88, assim redigido:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I- será seletivo, em função da essencialidade do produto;

O IPI não é imposto sobre *valor agregado*, mas sim imposto *real* que recai sobre o produto e a regra da não cumulatividade não se opera pelo sistema *base sobre base* (esta sim, própria do IVA derivado do TVA francês, tendente a tributar valor agregado). No IPI, a não cumulatividade se opera no sistema *imposto sobre imposto*, de modo a impedir, apenas, que o imposto de etapa anterior componha o valor tributável na etapa seguinte.

Marco Aurélio Greco, em parecer intitulado "Alíquota Zero - IPI não é Imposto sobre Valor Agregado"³, com apoio nas lições do festejado Alcides Jorge Costa, com argúcia, assim se manifestou:

Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar "base sobre base" como "imposto sobre imposto", pois ambas são aptas a aferi-lo.⁴ Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento "agregação"), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o "imposto").

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade "imposto sobre imposto" e não "base sobre base".

Atento à possibilidade de cumulatividade do IPI, no viés da incidência de *imposto sobre imposto*, o legislador reconheceu, na redação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o direito à manutenção de crédito do IPI, em situações nas quais, a isenção ou a alíquota zero têm ocorrência em etapa inversa à observada no presente caso, na etapa da saída do produto final.

³ Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT nº 8, mar-abr/2004: Editora Fórum, p. 15

⁴ Vide ALCIDES JORGE COSTA, op. cit., pág. 26.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13817.000151/2001-02
Recurso nº : 132.258
Acórdão nº : 204-01.738

2º CC-MF Fl. _____
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Baústa dos Reis Mat. Siapc 91806

É que, no que interessa, caso a saída a zero fosse praticada em operação intercalar, seguida de nova etapa tributada, o IPI estornado relativo à aquisição dos insumos, comporia o valor tributável seguinte, resultando em cumulatividade, ou seja em incidência de *imposto sobre imposto*.

Tal, no entanto, não é a situação dos autos, de vez que a tributação a zero está na entrada dos insumos e não na saída dos produtos finais, não alcançada, portanto, pelas disposições da Lei nº 9.779/99.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 garante a manutenção de créditos de IPI e seu ressarcimento, em casos de aquisições de insumos, independentemente do regime de tributação das saídas, em regime de isenção, não tributação ou em decorrência de aplicação de alíquota zero.

No parecer citado linhas atrás, destacando seu entendimento de que o crédito de zero é zero, assim concluiu Marco Aurélio Greco⁵:

Alterado o ponto de partida da análise, altera-se a conclusão.

Ou seja, entendo que, no caso de entradas submetidas ao regime de alíquota zero, não se trata de buscar o conceito de "valor agregado" e construir um critério de aferição da agregação eventualmente ocorrida em determinada etapa.

Trata-se de reconhecer que pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado e de aplicar a regra da não-cumulatividade imposto sobre imposto prevista na CF/88.

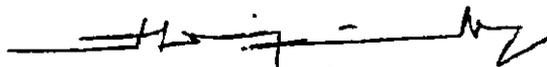
Disto resulta que – do montante do IPI devido na saída – deve ser deduzido o IPI que incidiu na entrada, calculado mediante aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja zero. Direito ao crédito pelas entradas existe; na dimensão resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, zero.

Além do todo exposto, necessário considerar que os créditos do IPI guardam proporção com os produtos entrados e não com os produtos saídos, de acordo com as disposições do artigo 49 da Lei nº 5.172/66 e artigo 25 da Lei nº 4.502/64, registrando-se a ausência de lei que autorize o crédito por alíquota virtualmente calculada com base na *média da produção* ou por alíquota de saída do produto final.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.


FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

⁵ Op. cit. P. 16