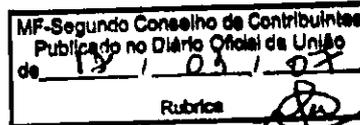




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13839.001446/2003-00
Recurso nº : 126.851
Acórdão nº : 203-10.689



Recorrente : CERVEJARIA KRILL LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. No direito constitucional positivo vigente, o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que foi pago nas operações anteriores. Em não havendo pagamento, como no caso dos insumos submetidos à alíquota zero, não há valor a ser creditado.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO-TRIBUTADOS. Imprescindível para apreciação de qualquer compensação, a prova inequívoca da liquidez e certeza do crédito. Se da reconstituição da conta gráfica do IPI no período abrangido pelo pedido, restar provada a inexistência de valor pago a maior, indevida é a compensação requerida.

DIREITO AO CRÉDITO. AÇÕES JUDICIAIS. Se não estiverem presentes as condições previstas no Decreto nº 2.436/97, e não tendo a contribuinte ação judicial específica transitada em julgado que a ampare, não configura lançamento indevido aquele formalizado em virtude da utilização não autorizada por lei de créditos sobre insumos tributados à alíquota zero ou não-tributados.

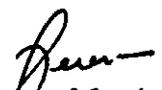
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CERVEJARIA KRILL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

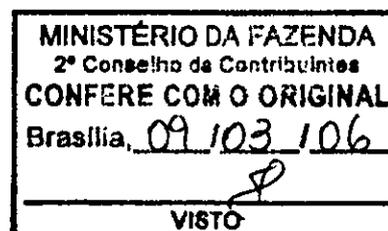

Antonio Bezerra Neto
Presidente


Maria Tereza Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, José Adão Vitorino de Moraes (suplente) e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

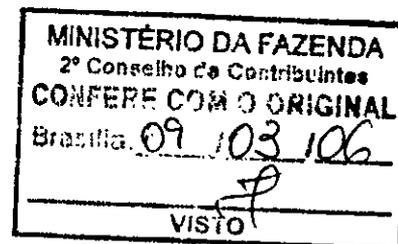
Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp





Processo nº : 13839.001446/2003-00
Recurso nº : 126.851
Acórdão nº : 203-10.689
Recorrente : CERVEJARIA KRILL LTDA.



RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Por bem descrever a matéria reproduzo o relatório elaborado pela autoridade de primeira instância:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 12/14, lavrado em 09/05/2003, com ciência da contribuinte em 30/05/2003, e demonstrativos de fls. 15/20, totalizando o crédito tributário de R\$ 1.324.970,55.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 13/14 foram constatadas as seguintes infrações:

- 1. Falta de escrituração da nota fiscal de venda nº 5712, de 28/12/98, no valor total de R\$ 593,85, resultando em falta de escrituração de IPI no valor de R\$ 151,20;*
- 2. Recolhimento a menor do imposto, por ter a contribuinte escriturado, indevidamente, créditos de insumos não tributados pelo IPI, no período de setembro de 2001 a março de 2002. Os créditos indevidos foram registrados no Livro Registro de Apuração como "Outros Créditos", resultando em apuração de um saldo devedor menor.*

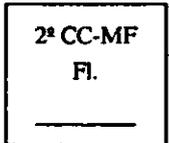
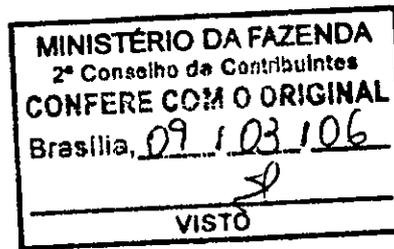
Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 109/116, em 24/06/2003, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

- 1. Em relação ao primeiro item do auto de infração, relacionado a IPI não escriturado, com exigência de imposto na ordem de R\$ 151,20, anexa à impugnação o correspondente Darf de recolhimento com os devidos acréscimos legais;*
- 2. A descrição dos fatos contida no instrumento de autuação não demonstra com clareza quais os créditos irregulares que estariam sendo glosados por via da autuação. Na verdade, os valores questionados referem-se a créditos de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à incidência do imposto mediante a aplicação da alíquota zero;*
- 3. A autuação não questiona a origem ou regularidade dos valores creditados, muito menos avalia a utilização ou não dos insumos no processo produtivo, e portanto, a autuação é restrita à impossibilidade de vir a contribuinte a aproveitar crédito de IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero;*
- 4. O princípio constitucional da não-cumulatividade que rege o IPI (art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal) garante o direito ao crédito, tendo por objetivo garantir que o IPI venha a incidir somente sobre o valor agregado em cada uma das etapas do processo de industrialização;*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

Cinge-se a análise do recurso à questão exclusiva de direito, mais precisamente, pede a recorrente o reconhecimento de creditar-se do IPI incidente sobre insumos tributados à alíquota zero, declarando-se assim a improcedência do auto de infração.

Sobre a matéria, curvo-me ao entendimento brilhante defendido pelo Ilustre Conselheiro ANTONIO ZOMER, recentemente quando do julgamento do Recurso n° 129.403, Acórdão n° 202-16.590. Para melhor clareza reproduzo parcialmente o voto naquilo que interessa aos autos:

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

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

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

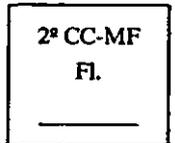
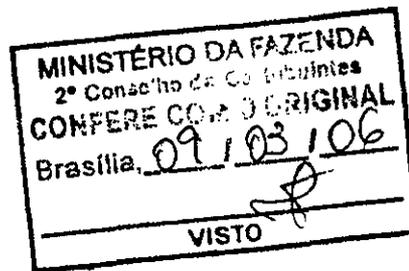
Entretanto, o parágrafo único do art. 49 dispõe que o saldo verificado em determinado período, em favor do contribuinte, deve ser transferido para o período ou períodos seguintes.

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689

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

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

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

"Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

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

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)."

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

Portanto, nas operações de compra, sempre que houver destaque de IPI na nota fiscal, a empresa lançará o valor do imposto a crédito no Livro de Apuração do IPI; nas operações de venda, sempre que houver lançamento na nota fiscal, a empresa escriturará esses valores a débito no livro de apuração; no fechamento de cada período é feita a comparação entre o total do crédito e o total do débito, procedendo-se da seguinte forma: se o saldo restar credor, transfere-se para o período de apuração seguinte; se o saldo restar devedor, a empresa é obrigada ao seu recolhimento e, se não o fizer, torna-se devedora dessa quantia à Fazenda Nacional.

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

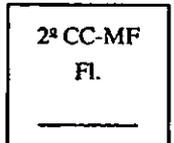
O incentivo pode garantir a manutenção e a utilização de um crédito não permitido normalmente ou até mesmo permitir a presunção do crédito, de acordo com parâmetros estipulados em lei.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



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

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

O primeiro caso de crédito presumido apreciado pelo judiciário foi o relativo aos insumos isentos. A situação fática pode ser demonstrada pelo seguinte exemplo: "A" é contribuinte do IPI e fabrica produto industrializado sujeito à alíquota positiva do IPI (40%). Em razão de circunstâncias legais (estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, por exemplo), a saída de seu produto é isenta. "B" é estabelecimento industrial que adquire o produto de "A", por R\$ 5.000,00, para utilização no seu processo produtivo. O produto fabricado por "B" também possui alíquota positiva (20%) e é vendido por R\$ 10.000,00. O valor do imposto destacado na nota fiscal por "B" é R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00), que será levado a débito no seu Livro de Apuração do IPI. O imposto pago na compra do insumo, se não houvesse a isenção, seria de R\$ 2.000,00 (40% de R\$ 5.000,00), que teria sido levado a crédito no citado livro de apuração. No fechamento do período, em condições normais, o contribuinte "B", neste caso, não teria imposto a recolher, pois no confronto de R\$ 2.000,00 de crédito com R\$ 2.000,00 de débito, resultaria saldo zero. Entretanto, dada a isenção, se "B" não tiver autorização para presumir o crédito, terá que pagar R\$ 2.000,00, o que, segundo os defensores desta tese, anularia todo o efeito da isenção concedida na fase anterior da cadeia produtiva, além de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade.²

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

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

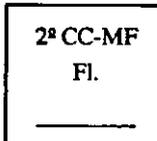
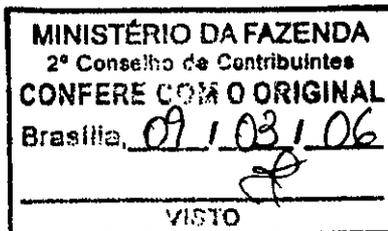
² BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*, p. 51.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



“CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”⁴

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes do STF, seguidas desde logo pelo STJ, pacificando-se a questão do direito ao crédito presumido sobre as aquisições isentas na esfera do judiciário. O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPF⁵ sobre o valor da operação.⁶

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

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

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

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

“O Min. Nelson Jobim, relator dos embargos declaratórios acima noticiados, proferiu voto no sentido de provê-los em parte para, primeiramente, afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados, que não foram objeto do pedido. Em seguida, tendo em conta as graves distorções decorrentes da inobservância, pelo acórdão embargado, das alterações introduzidas pela MP 1.788/98 (convertida na Lei 9.799/99) - na qual foi afastado o estorno obrigatório, passando-se a admitir o aproveitamento do crédito ou o saldo que não pudesse ser compensado na saída de outros produtos -, bem como em razão da relevância do tema, o Min. Nelson Jobim, solucionando a questão, recebeu os embargos, também quanto a esse ponto, para estabelecer a distinção entre as situações anteriores a 28/12/98 (data anterior à vigência

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

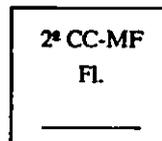
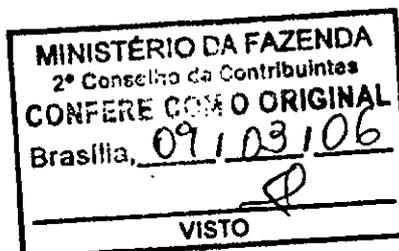
⁵ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2002. Decreto n° 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 out. 2003.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



da citada Medida Provisória) - para as quais prevalece o entendimento firmado no acórdão embargado -, e aquelas posteriores a 29.12.98, inclusive, para as quais a solução seria o creditamento, pelo adquirente de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, do valor devido pelo vendedor, incidente sobre o valor por ele agregado se não houvesse a isenção ou a tributação a zero. O Ministro Nelson Jobim salientou, ainda, em seu voto, que a convivência entre os dois sistemas teria implicado bis in idem em razão de um dos contribuintes ressarcir-se de crédito que posteriormente também seria creditado a outro. Com relação às demais alegações da União, o Min. Nelson Jobim rejeitou os embargos em face de seu pretendido caráter infringente. Após, o julgamento foi adiado, em face do pedido de vista do Min. Marco Aurélio.⁷

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

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

Conforme restou claro no voto do Min. Jobim, no julgamento dos Embargos de Declaração interpostos pela União contra os acórdãos relativos aos insumos de alíquota zero, os insumos não-tributados haviam sido incluídos indevidamente no julgamento dos RE n°s 350.446, 353.668 e 357.277, de forma que ele acatou os embargos para o fim de excluí-los do alcance daquelas decisões, por não terem sido objeto do pedido.

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

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

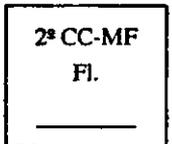
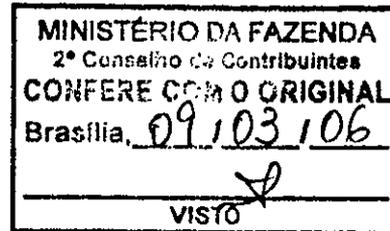
⁷ Informativo STF n° 304, de 8 a 12 de dezembro de 2003 - N° 333. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 19 mai. 2004.

⁸ Informativo STF n° 304, de 8 a 12 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 20 mai. 2004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

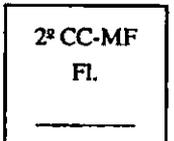
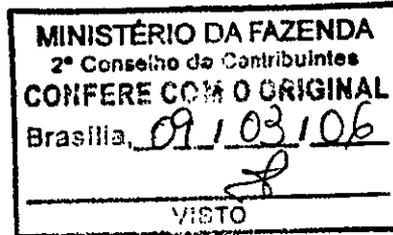
Nesta Segunda Câmara, o entendimento não é diferente, como se vê no Acórdão n° 202-14.826, de 10/06/2003, cuja ementa tem o seguinte teor:

“IPI – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, ou serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.”

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

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

Com efeito, em nosso sistema tributário, o produtor não sofre a incidência do IPI. Na aquisição da matéria-prima, ele apenas adianta o valor do tributo, que vem destacado na fatura, do qual se vê reembolsado ao final do respectivo decêndio, mediante a sua compensação com o total do IPI recebido, no período, dos adquirentes dos produtos fabricados, total esse que, na qualidade de mero depositário, é obrigado a recolher à Fazenda, a cada dez dias, sob pena de responder por crime de apropriação indébita.

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

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

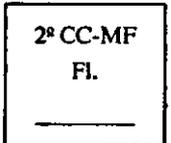
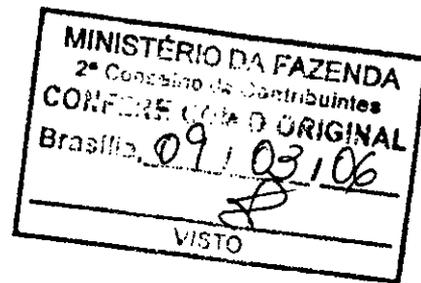
O problema, portanto, é de uma simplicidade elementar, posto reduzir-se a uma questão aritmética das mais singelas, que não era de ensejar controvérsia, não fosse o estado de luta permanente em que vive o contribuinte brasileiro, movido pelo instinto de sobrevivência, diante da pesada carga tributária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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



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

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

Registre-se que nada impede o Poder Público de autorizar o produtor a creditar-se pelo valor do tributo que deixou de antecipar. Trata-se, aí, de favor fiscal diverso, que nada tem a ver com o princípio do não-cumulatividade ou da tributação do valor-agregado, dupla denominação para o mesmo fenômeno jurídico, que tem por objetivo assegurar que, no custo final da mercadoria, a parcela alusiva ao IPI não se expresse por percentual maior do que o correspondente à alíquota sobre ela incidente, equação essa que se mostra indiferente à existência, ou não, da isenção tributária do insumo, como pode revelar simples cálculo aritmético.

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

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

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

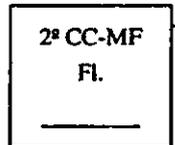
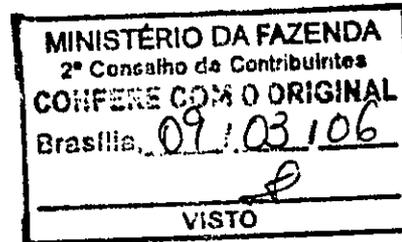
A partir da publicação do novo texto constitucional, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido.

Ouvimos, aqui, que se está, nesse caso, diante de norma destinada ao legislador, o que constitui um desafio a qualquer método de interpretação, dado que ao legislador não se oferece oportunidade de conceder crédito presumido sem lei autorizadora, cabendo-lhe, tão-somente, elaborar a lei que o autorize. Só o julgador e o administrador poderiam



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13839.001446/2003-00
Recurso n° : 126.851
Acórdão n° : 203-10.689



fazê-lo, donde a dedução lógica de que a eles é que foi dirigida a vedação. Não há tergiversar, diante da clareza da norma transcrita.

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

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

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

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

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

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

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

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

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pelo contribuinte distorce totalmente a aplicação do princípio da não-cumulatividade na

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13839.001446/2003-00
Recurso nº : 126.851
Acórdão nº : 203-10.689

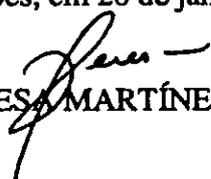
forma determinada pela CF/88, além do que impede que a União se utilize de uma das maiores características do IPI, que é a extrafiscalidade.

Portanto, não havendo manifestação definitiva do STF favorável às teses do creditamento presumido sobre insumos não-tributados e tributados à alíquota zero, não há que se falar em aplicação das disposições do Decreto nº 2.436/97.

Não havendo os créditos presumidos apurados pela recorrente, não há falar, também, em pagamento a maior passível de compensação, de vez que sua origem estava fundada nos créditos glosados pelo Fisco. Com efeito, mantido o lançamento tributário nos moldes em que foi efetivado, falece qualquer direito às compensações requeridas.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

