

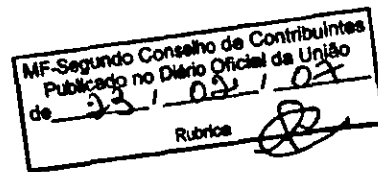


MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08/02/07  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. Supl. 117502

CC02/C01  
Fls. 4115

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 13840.000020/2002-19  
Recurso n° 130.690 Voluntário  
Matéria Ressarcimento de IPI  
Acórdão n° 201-79.460  
Sessão de 26 de julho de 2006  
Recorrente CERÂMICA CHIARELLI S/A  
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/12/2001

Ementa: CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS ISENTOS, DE ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTÁVEIS.

O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, em razão de os mesmos serem isentos, de alíquota zero ou não tributáveis, não há valor algum a ser creditado ou ressarcido.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS.

Por ausência de previsão legal, descabe falar-se em atualização monetária ou juros incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento.

*Handwritten signature*

*Handwritten mark*

Processo n.º 13840.000020/2002-19  
Acórdão n.º 201-79.460

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08 / 02 / 07  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. S. 117502

CC02/C01  
Fls. 4116

**CRÉDITOS DO IPI. PRESCRIÇÃO.**

O direito de aproveitamento dos créditos do IPI fica sujeito ao prazo de prescrição de cinco anos, contados da entrada dos insumos no estabelecimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente

*Walber José da Silva*  
WALBER JOSÉ DA SILVA  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas e Gustavo Vieira de Melo Monteiro.

MF - SEGUNDO COMPLEXO DE CONTRIBUENTES CONFIRMAÇÃO ORIGINAL Brasília, 08 de 02 de 107 Márcia Cristina Moreira Garcia Mat. Supl. 641502
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## Relatório

Em 27/12/2001 a empresa CERÂMICA CHIARELLI S/A ingressou com pedido de ressarcimento de pretensos créditos escriturais presumidos de IPI relativos a entradas desoneradas do imposto (insumos tributados à alíquota zero e Não Tributados - NT), com a utilização da alíquota que gravou a saída de seus produtos, no período de 12/1991 a 12/2001, cumulado com pedido/Declaração de Compensação com débitos de tributos e contribuições federais.

Os insumos cujo crédito está sendo pleiteado são os seguintes:

a) produtos Não Tributados - NT

- terras e pedras do Capítulo 25 da TIPI;
- minérios do Capítulo 26 da TIPI;
- combustíveis do Capítulo 27 da TIPI;
- energia elétrica; e
- vidro moído da posição 7001 da TIPI; e

b) produtos tributados à alíquota zero:

- produtos químicos da posição 28 da TIPI;
- esmaltes e pigmentos da posição 3207 da TIPI;
- colas e adesivos da posição 3509 da TIPI; e
- palletes de madeira da posição 4415 da TIPI.

O pedido foi convertido em Declaração de Compensação e, por meio do Despacho Decisório de fl. 3.266, a autoridade competente indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação pleiteada.

Ciente do indeferimento em 29/01/2004, a empresa interessada apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 3.270/3.299), alegando que:

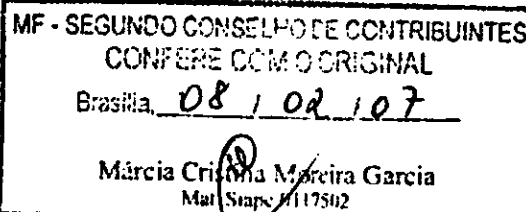
1 - pelo princípio da não-cumulatividade, deve-se levar em consideração as operações não tributadas, isentas ou sujeitas à alíquota zero, de tal sorte que não reste nulos os incentivos fiscais posteriormente reconhecidos em favor do contribuinte. Cita jurisprudência;

2 - os créditos do IPI não estão sujeitos a um prazo prescricional quinquenal para o contribuinte exercer o seu direito ao creditamento e a eles não se aplica o Decreto nº 20.910/32. Cita jurisprudência;

3 - aos créditos em discussão aplica-se a correção monetária, sob pena de caracterizar enriquecimento sem causa. Aqui não se trata de créditos escriturais e sim de

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*



créditos objeto de pedido ressarcimento. A correção monetária deve ser integral, afastando-se os expurgos inflacionários e considerando a variação da Ufir e da taxa Selic; e

4 - os créditos objetos dos pedidos podem ser compensados com débitos de qualquer estabelecimento da contribuinte.

No dia 25/06/2004 (fl. 3.541), antes da Decisão da DRJ, a empresa interessada ingressou com o pedido de "crédito suplementar, correspondente aos fatos geradores de dezembro de 2001 a dezembro de 2002, no importe atualizado de R\$ 4.167.007,06", solicitando que o mesmo fosse analisado no âmbito do presente processo.

A DRF em Campinas - SP não se manifestou sobre este pedido da interessada.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/RPO n.º 8.186, de 27/05/2005, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Ano-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

*Ementa: DIREITO AO CRÉDITO. ADMISSIBILIDADE. RESSARCIMENTO.*

*Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento mediante pedido de ressarcimento ao fim do trimestre-calendário.*

*PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. MATRIZ E FILIAL. RESSARCIMENTO. APURAÇÃO INDIVIDUAL DOS CRÉDITOS.*

*À luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no estatuto tributário material e nos regulamentos do imposto, cada um dos estabelecimentos de uma mesma firma deve cumprir separadamente as obrigações tributárias principais e acessórias, sendo os saldos credores passíveis de ressarcimento apurados isoladamente por cada estabelecimento, sem prejuízo da faculdade da matriz de formalizar pedidos em nome das filiais.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

*Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada inconstitucionalidade de atos normativos regularmente editados.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

*ed.*

*STU*

Processo n.º 13840.000020/2002-19  
Acórdão n.º 201-79.460

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COMO ORIGINAL Brasília, 08 / 02 / 07 Márcia Cristina Moreira Garcia Mat. N.º 0117502
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CC02/C01 Fls. 4119
-----------------------

*Ementa: DÍVIDA PASSIVA DA UNIÃO. DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial quinquenal é aplicável aos pleitos administrativos referentes a créditos escriturais do imposto, conforme a legislação tributária.*

*RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA UFIR. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.*

*É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de valores referentes a créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento, pela conversão em Ufir e a incidência de juros de mora calculados pela taxa SELIC sobre os montantes pleiteados, ainda mais se forem utilizados índices não oficiais como o IPCA.*

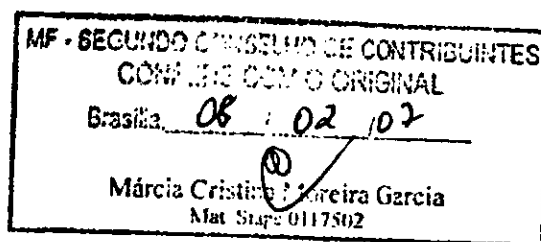
*Solicitação Indeferida".*

Ciente da decisão de primeira instância em 15/06/2005, fl. 3.899, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 07/07/2005, onde repisa os argumentos da manifestação de inconformidade e, preliminarmente, contesta a necessidade de escrituração dos créditos e o fato de os créditos abrangerem dois estabelecimentos.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 26/04/2006, conforme despacho exarado na última folha dos autos - fl. 4.114.

É o Relatório.

*WJ.* *SM*



## Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço, exceto em relação ao pedido de fl. 3.541.

Como relatado, a interessada insurge contra Decisão que indeferiu seu pedido de ressarcimento de supostos créditos escriturais presumidos de IPI, relativos a entradas desoneradas do imposto (insumos tributados à alíquota zero e Não Tributados - NT), com a utilização da alíquota que gravou a saída de seus produtos, no período de 12/1991 a 12/2001, cumulado com pedido/Declaração de Compensação com débitos de tributos e contribuições federais.

Preliminarmente, deixo de conhecer do pedido de fl. 3.541, onde a recorrente pretende que o mesmo seja analisado no âmbito do presente processo.

Compulsando os autos, verifica-se que para o citado pedido de "crédito suplementar, correspondente aos fatos geradores de dezembro de 2001 a dezembro de 2002, no importe atualizado de R\$ 4.167.007,06", não foi apreciado pela DRF em Campinas - SP e, portanto, não há litígio sobre o mesmo.

Entendo que a DRF em Campinas - SP deve apartar do processo o requerimento de fl. 3.541 e seus anexos para apreciação da autoridade competente, à luz da legislação vigente.

Esclarece que este meu entendimento não afeta, em nada, o julgamento da lide estabelecida com a manifestação de inconformidade da empresa interessada.

Superada esta preliminar, passo ao exame do mérito.

Quanto ao suposto direito da recorrente aos créditos pleiteados, entendo que a decisão recorrida tratou a matéria com acerto, não merecendo reforma.

Aos fundamentos da decisão recorrida, acrescento o entendimento do ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, exarado em vários julgados (p. ex. Acórdãos n.ºs 204-01.102, de 22/02/2006, e 202-15.313, de 02/12/2003), que tomo a liberdade de transcrever com as adaptações necessárias à presente lide.

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

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

WJ

for

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

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - Omissis*

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

Para atender à Constituição, o CTN estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

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

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."*

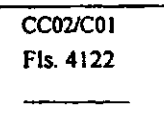
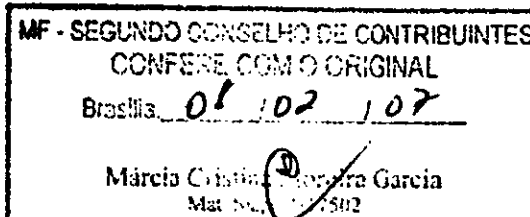
O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado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

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

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

*su*

*W*



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

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

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

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

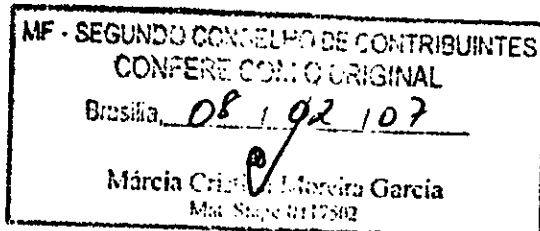
É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo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

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

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

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*



mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$50,00, crédito \$0,00, imposto a recolher \$50,00. Fase "b": valor agregado \$1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$200,00, (\$2.000 x 10%), crédito \$50,00, imposto a recolher \$150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

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

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

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

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

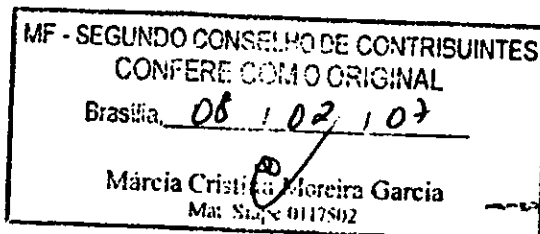
Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

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

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

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten mark]*



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

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

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

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

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

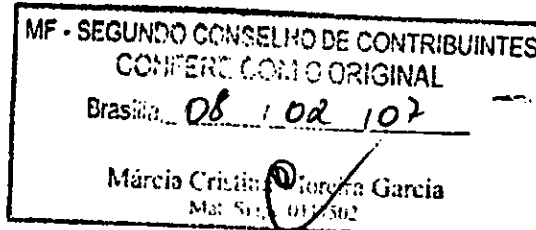
O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes<sup>1</sup>:

*M*

<sup>1</sup> Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59

*M*



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

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

Quanto à jurisprudência e ao parecer trazidos à colação pela defendente, estes não dão respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei. Demais disso, o entendimento de longa data firmado no Supremo Tribunal Federal deixa bem nítida a diferença de isenção e alíquota zero, conferindo direito a crédito no primeiro caso e negando no segundo. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

*"O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto."*

*Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final."*

*A lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:*

*"O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo."*

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de

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

W

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08 / 02 / 07  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. Sape 0117502

mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.' (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, pág. 208).

*Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:*

*As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.*

*Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.*

*A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção.*

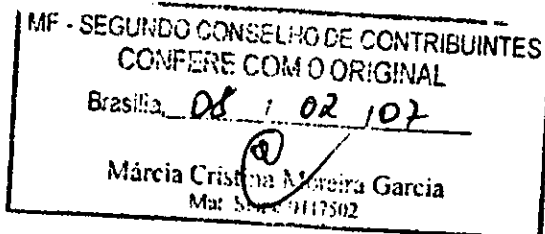
*É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime 'não podia dar lugar ao crédito fiscal federal' (pág. 760 in RTJ citada).*

*A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero 'uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto'. (Curso de Direito Tributário, pág. 307).*

*Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.*

*Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento,*

*at. [assinatura]*



*concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação*

*Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távora, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção 'emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído.' (fls. 57).*

*Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.*

*Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 0 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei n.º 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.*

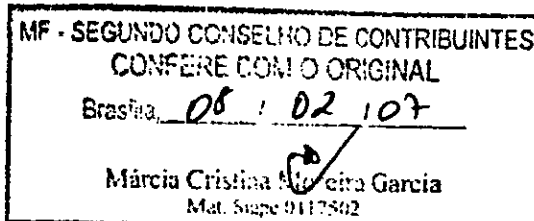
*Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.*

*Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.*

*Como se vê desse voto, a jurisprudência dominante no STF é no sentido de diferenciar produto tributado à alíquota zero de isento e respeitar essa diferenciação na hora de reconhecer direito a creditamento do imposto, negando para o primeiro e estendendo para o segundo.*

*Quanto à atualização pretendida pela reclamante, entendo estar a matéria prejudicada, haja vista que o acessório segue a mesma sorte do principal."*

*MF*



Antes de entrar na discussão sobre a incidência de correção monetária nos ressarcimentos de IPI previstos na legislação, entendo oportuno comentar alguns conceitos, distinções e limites que envolvem a matéria em discussão.

Primeiro, os limites impostos ao poder discricionário do administrador público, aplicador do direito administrativo, especialmente do direito tributário.

Ao administrador público é defeso fazer o que a lei não prever. Na lição do mestre Hely Lopes Meireles:

*"Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza"* (in "Direito Administrativo Brasileiro", 17ª edição, Malheiros Editora)

As ações do agente público, especificamente do administrador tributário, estão estritamente atreladas à lei, dela não podendo sair ou admitir interpretação além dos limites estabelecidos nos artigos 107 a 112 do CTN.

Segundo, há que se fazer a distinção entre o instituto da restituição e o do ressarcimento.

Engana-se quem afirma que ressarcimento é uma espécie de restituição, esta um gênero. Na verdade, ambos os institutos são espécies distintas do gênero **despesa pública**.

Na restituição a Fazenda Nacional entrega ao contribuinte o que recebeu dele e não lhe pertencia, portanto, era uma posse ilegítima, e a restituição deve ser exatamente no montante recebido. No ressarcimento a Fazenda Nacional entrega ao contribuinte o que possui legitimamente, que integra o seu patrimônio, e deve ser realizado no montante estabelecido em lei.

Na restituição a Fazenda Nacional faz voltar ou retornar o que ~~foi~~ recebido indevidamente. Já o ressarcimento visa compensar o ressarcido por algo que o Estado (em última análise, a sociedade) entende necessário.

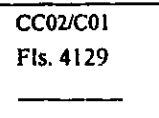
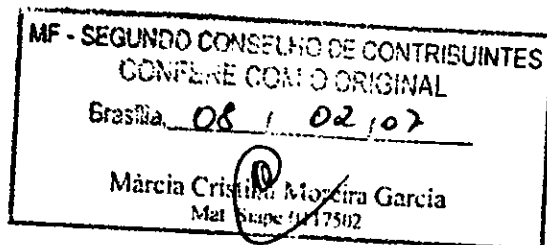
E como toda despesa pública, a sua realização deve obedecer aos estritos limites da lei, independente do tipo de dispêndio.

Dito isto, é evidente que todo e qualquer benefício fiscal, ou incentivo fiscal, ou outro nome que lhe dê, deve ser exercido nos estritos limites da lei que o instituiu. Esta regra vale tanto para o contribuinte beneficiário como para a Administração tributária.

Mesmo na hipótese de se admitir a existência do crédito pleiteado, ainda assim não há na legislação tributária previsão para qualquer acréscimo ao valor do crédito presumido do IPI ressarcido em espécie ou utilizado em compensação. Diente desta fato, como pode o administrador adicionar ao valor apurado parcelas outras sem expressa previsão legal, aumentando a despesa pública?

Não há, pelas razões acima, como falar em correção monetária, atualização monetária ou reposição do poder aquisitivo da moeda incidente sobre ressarcimento de crédito de IPI.

*AM* *SM*



A isto acrescento que o Acórdão recorrido abordou com propriedade o aspecto da legalidade da Decisão do Delegado da Receita Federal de negar o pedido da recorrente por absoluta falta de previsão legal, em nada merecendo reforma.

Quanto ao direito de aproveitamento dos créditos do IPI mediante ressarcimento, ao contrário do que sustenta o impugnante, fica sujeito ao prazo de prescrição de cinco anos de que trata o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, contados da entrada dos insumos no estabelecimento, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 515, de 10 de agosto de 1971, publicado na página 6.917 do Diário Oficial da União de 27 de agosto de 1971, ainda em vigor.

Conseqüentemente, resta equivocada a defesa ao dizer que o período prescricional aplicável seria de 10 anos, em virtude de o IPI ser um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela defendente, esta não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei, até porque não tem efeito vinculante.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006.

  
WALBER JOSÉ DA SILVA