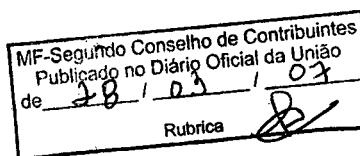




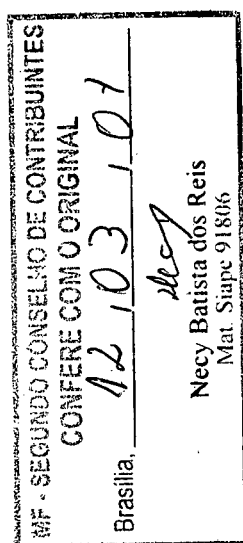
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

Recorrente : COLCHÕES APOLO SPUMA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP



IPI.

CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO.

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999. Os créditos referente a tais produtos, acumulados até 31 de dezembro de 1998, devem ser estornados.

EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. Para que sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem os bens devem não fazer parte do ativo permanente da empresa, ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

NORMAS PROCESSUAIS

INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para manifestar-se acerca da inconstitucionalidade de leis e decretos.

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS. À falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo o ressarcimento de tais créditos se dar pelo valor nominal. Pelo princípio da isonomia, não há de ser aplicada atualizações monetárias no crédito básico de IPI a ser ressarcido, uma vez que a Fazenda Nacional não corrige os débitos escriturais deste imposto.

POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA CORREÇÃO DOS CRÉDITOS. A Taxa Selic é juros não se confundindo com correção monetária, razão pela qual não pode em absoluto ser usada para atualizações monetárias de ressarcimento.

Recurso negado.

134
1



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

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

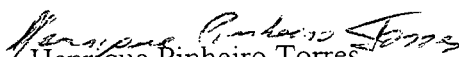
2ª CC-MF

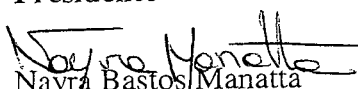
Fl.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COLCHÕES APOLO SPUMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz e Rodrigo Bernardes de Carvalho que davam provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.
Ausentes os Conselheiros Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

Recorrente : COLCHÕES APOLO SPUMA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito básico do IPI relativo ao quarto trimestre de 1999, relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, acrescido da correção monetária.

O pleito foi deferido parcialmente pela DRF em Sorocaba - SP tendo sido glosada a parcela relativa aos insumos recebidos no estabelecimento industrial antes de 01/01/99, a parcela relativa a produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e à correção monetária dos créditos.

A contribuinte apresentou impugnação apreciada pela DRJ em Ribeirão Preto - SP que manifestou-se no sentido de indeferir a solicitação pelos mesmos motivos que a DRF de origem.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em síntese:

1. para exercer seus objetivos sociais adquire matérias-prima, produto intermediário e material de embalagem, insumos de sua produção, além de ativo imobilizado, todos tributados pelo IPI. Tais produtos são utilizados em sua produção para fabricação de produtos que, segundo disposição contida na TIPI são beneficiados como isenção, "expressão utilizada na acepção ampla do termo, isto é, significando as operações propriamente isentas, assim como aquelas beneficiadas com alíquota zero ou não tributadas";
2. o art. 11 da Lei nº 9.779/99 ao mencionar o "produto isento ou tributado à alíquota zero", deve ser interpretado no sentido amplo do termo, ou seja, não apenas para as operações isentas ou tributadas à alíquota zero, mas também as não tributadas;
3. tal dispositivo legal veio explicitar o que os conceitos constitucionais já dispunham, nada acrescentando de novo, apenas explicitando medidas regulamentadoras do direito;
4. o direito ao crédito sempre existiu e foi obstado pela União, uma vez que é rigor afirmar o caráter interpretativo do referido dispositivo legal;
5. inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 4.502/64, face à Constituição Federal/88, que inviabiliza as disposições contidas no art. 100, inciso I do RIPI/82, e art. 174, inciso I, alínea "a" do RIPI/98, que vedavam até janeiro/99, o direito ao crédito pleiteado, de modo que as limitações regulamentares falecem de suporte legal;
6. apresenta como fundamentos do seu direito princípios constitucionais, tais como a seletividade em função da essencialidade do produto e a não-cumulatividade da exação; e
7. tece comparações entre o IPI e o ICMS e o irrestrito direito ao crédito com relação ao primeiro, diante da CF/88.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

A primeira questão a ser tratada neste recurso diz respeito à glosa efetuada pela fiscalização em relação aos produtos que não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quais sejam: anéis de válvula, anéis de pistão, pino de martelo, amortecedor, junta, parafusos, rolamentos, cilindros, cubo de volante, junta de borracha, graxa lubrificante, laminas de corte, parafusos, pinos, maçarico de corte, etc.

Tal exclusão deu-se sob o fundamento de que o creditamento do IPI é baseado no consumo, durante o processo de industrialização, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos no mercado interno; entendendo-se consumo como decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. Sendo estas as mesmas considerações de que se valeram os julgadores de primeira instância para manter o indeferimento acerca da não aceitação dos custos referentes às aquisições dos produtos e serviços objeto da exclusão.

Neste ponto não merece censura a decisão recorrida, pois o artigo 147 do RIPI/98 enumera expressamente que apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, devem ser considerados no creditamento do imposto.

Art. 147. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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;

Cabe-nos aqui averiguar se os materiais que a recorrente pugna sejam considerados no cálculo dos valores a serem ressarcidos se enquadram na classificação exigida pelo Regulamento do IPI.

Os materiais glosados foram: anéis de válvula, anéis de pistão, pino de martelo, amortecedor, junta, parafusos, rolamentos, cilindros, cubo de volante, junta de borracha, graxa lubrificante, laminas de corte, parafusos, pinos, maçarico de corte, etc.

De pronto devemos abstrair todos os materiais e equipamentos acima reportados da classificação como material de embalagem, pois não alteram a apresentação ou função do produto, sendo que muitos deles são reutilizados por várias vezes, permanecendo na empresa por um certo período de tempo, embora alguns sofram maior desgaste, devendo fazer parte do seu ativo.

11 134 4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

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

2º CC-MF
Fl. _____

Resta-nos averiguar se tais produtos poderiam ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário.

Na legislação do IPI, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, as definições pretendidas, *in litteris*:

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 os 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. (grifamos)

O Parecer Normativo CST nº 65/79, explicitando tais conceitos, esclarece que como tal devem ser tratados aqueles materiais que “*hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida*”.

Verifica-se, portanto, que, para a legislação do IPI, apenas podem ser considerados matérias-primas e produtos intermediários os produtos que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos, em decorrência de ação direta sobre o produto, no processo de fabricação.

Os anéis de válvula, anéis de pistão, pino de martelo, amortecedor, junta, parafusos, rolamentos, cilindros, cubo de volante, junta de borracha, graxa lubrificante, laminas de corte, parafusos, pinos, maçarico de corte, etc não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para efeito de creditamento do IPI, pois eles não incidem diretamente sobre o produto durante as suas etapas de industrialização, não são consumidos ou desgastados, não sofrem perdas de propriedades físicas ou químicas em função da ação direta exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, em fase de industrialização.

Analisemos agora a possibilidade de os produtos tributados à alíquota zero ensejarem aos seus fabricantes o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos recebidos no estabelecimento industrial até 31 de dezembro de 1998.

Para o deslinde da presente questão adoto o voto proferido pelo ilustre Conselheiro e Presidente desta Câmara - Henrique Pinheiro Torres - quando do julgamento do Recurso nº 114.647, que resultou no Acórdão nº 202-13.708 e, para isso, transcrevo a maior parte de suas assertivas:

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater 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 pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

11 134
5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

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

2ª CC-MF
Fl. _____

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:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 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;** (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o CTN dá, 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, em 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 os 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 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); ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem tributados à alíquota zero, como não haveria débito nas saídas, consequentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado. Ora, não havendo débito na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, não há o que ser compensado; portanto, não se pode falar em créditos na entrada, pois o princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

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:

11/12/07



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

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

2ª CC-MF
Fl. _____

"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." (grifo não constante do original)

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos que venham a sair do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero. Não se alegue que o dispositivo acima vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade do IPI, pois este não assegura o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando não há débitos nas saídas em virtude de tributação à alíquota neutra (zero), até porque o texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos sujeitos à alíquota zero não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte dos estabelecimentos industriais, em relação às operações de saída de produtos tributados à alíquota zero, no período anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a vigor as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 na sistemática de créditos.

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o quantum debeatur.

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3º, inciso I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal, basta analisar a Tabela de Incidência do IPI - TIPI/1998

134
7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 03 / 07
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

2º CC-MF
Fl. _____

para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Ora, não gozando o produto fabricado pela autuada de qualquer benefício fiscal, é inaplicável ao caso em lide o disposto na IN SRF n.º 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF n.º 21/1997, alterada pela IN SRF n.º 73/1997, vez que tais dispositivos legais referem-se à compensação de créditos decorrentes de estímulos fiscais de IPI, o que, como já mencionado, não é a hipótese aqui em análise.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal e, também, das instâncias inferiores não reconhece aos estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. 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 n.º 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 n.º 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 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:

11 134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 03, 107
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

'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, 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.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 03, 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Sape 91806

2º CC-MF
Fl.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 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 nº 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 nº 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.” (negritei)

De outro lado, deve ainda ser lembrado o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos. Daí, é forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero.

Na esteira desse entendimento, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 33, de 04 de março de 1999, cujo artigo 4º, a seguir reproduzido, esclarece que o direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero alcança, exclusivamente, os insumos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1999:

“Art. 4º O direito ao aproveitamento nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, ao saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.” (Destaquei)

Assim sendo, retroagir a Lei nº 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio, pois o julgador administrativo não pode fazer as vezes de legislador ordinário impondo ônus ao erário público.

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. A instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

No que diz respeito à atualização monetária dos créditos do IPI a serem ressarcidos com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 é de se verificar, primeiramente, como bem frisou a decisão recorrida, que não se trata de repetição de indébito tributário, para a qual há

1130 10



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

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

2º CC-MF
Fl.

previsão legal expressa para as atualizações monetárias, mas sim de pedido de ressarcimento de créditos básicos do IPI.

Vejamos que o Parecer AGU/MF nº 01/96 trata especificamente de correção monetária no caso de repetição de indébito tributário. O indébito tributário é representado por um recolhimento indevido ou a maior que o devido, ou seja, nos casos em que houve recolhimento a maior beneficiando a Fazenda Nacional.

Neste caso torna-se lógico que na restituição do indébito tributário os créditos existentes em favor do sujeito passivo sejam corrigidos monetariamente pelos mesmos índices que a Fazenda usa para corrigir seus créditos.

Neste escopo é que veio a norma contida no artigo 66 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 8.383/91 tratando exclusivamente do indébito tributário e sua compensação com valores de créditos tributários devidos, determinado em seu parágrafo 3º que tais operações sejam efetuadas pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR, *in litteris*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 3 - A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

Da disposição literal da norma invocada tem-se que não contempla o saldo credor do IPI acumulado de um período de apuração para outro na escrituração fiscal.

O ressarcimento de créditos básicos do IPI não utilizados no período trata-se, em verdade de um incentivo fiscal, já que o legislador autorizou o ressarcimento em espécie ou sob forma de compensação com outros tributos, de eventual saldo credor do imposto não utilizado na compensação com débitos do próprio IPI.

Diferente portanto da restituição, pois não há pagamento indevido, mas sim uma faculdade, concedida pelo legislador de se ressarcir um crédito não utilizado na dinâmica do IPI.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade, inserto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, sendo, portanto, instituto de direito público, devendo o seu exercício se dar nos estritos ditames da lei, sob pena de ser o legislador substituído em matéria de sua estrita competência. Assim, à falta de disposição legal de amparo é inadmissível a aplicação de correção monetária aos créditos não aproveitados na escrita fiscal por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração, devendo a compensação de tais créditos se dar pelo valor nominal.

O Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, em despacho exarado no Agravo de Instrumento nº 198889-1/SP, de 26 de maio de 1997, embora tratando de ICMS, esposou pensamento no mesmo sentido:

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10, 03 07
Nery Batista dos Reis
Mat. Signat. 91806

2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

(...) Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade que gera os "créditos" que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos "créditos", além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.

(...)

23.1 – Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração do ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.

(...)

25.) Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.

26.) O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos "créditos" contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária – o que configura mais uma razão a infirmar a invocação da "isonomia" para justificar a atualização monetária dos chamados "créditos". Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.

27.) Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado "crédito" do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.

(...)

29.) Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigí-los. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não cumulatividade. (destaques do original)

Teve a mesma compreensão o voto manifestado pelo Ministro Maurício Corrêa, no R.E. nº 223.566-4/SP, de 31 de março de 1998, que também trata de ICMS, que foi assim ementado:

4/ 134
12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

NF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 10, 03, 07	
Necy Batista dos Reis Mat. S/ape 91806	

2º CC-MF
Fl. _____

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DO DÉBITO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Crédito de ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão pela qual não se pode pretender a aplicação da atualização monetária.

A correção monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação estadual, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência.

Alegação de ofensa ao princípio da isonomia e ao da não-cumulatividade. Improcedência. Se a legislação estadual somente prevê a correção monetária do débito tributário e não a atualização do crédito, não há que se falar em tratamento desigual a situações equivalentes.

3.1 A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural – técnica de contabilização para a equação entre débito e crédito -, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade."

As manifestações do Supremo Tribunal Federal favoráveis à atualização monetária dos créditos escriturais dos tributos submetidos ao princípio da não-cumulatividade se dão nas hipóteses em que há obstáculo ao creditamento, consubstanciado em atuação do fisco. Tal não ocorre com a espécie sob análise.

É, ainda de se observar que as atualizações monetárias que a Fazenda utiliza na correção de seus créditos estão disciplinadas pela Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, que determina a correção monetária dos indêbitos, até 31.12.1995, deverá ater-se aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma, que, por sua vez, correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU nº 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indêbitos.

A partir de 01.01.96, sobre os indêbitos passa a incidir, exclusivamente, juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

O valor da taxa Selic não espelha mera atualização monetária. A atualização refere-se à correção monetária. Trata-se de se calcular o valor monetário nominal presente que certa quantia, anteriormente expressa também em cifra nominal, teria ante a inflação. Seria simplesmente a aplicação sobre um valor monetário nominal originário de índices de atualização (ou correção) monetária, a exemplo do IPC, IPCA, IGPM, etc. Índices esses que, por seu turno, buscam espelhar a desvalorização da moeda, em virtude da inflação, unicamente.

No valor constante da assim denominada taxa Selic, contudo, há a incidência não de índice de atualização monetária apenas, mas de taxa de juros. Juros esses que são, atualmente, equivalentes à assim denominada taxa Selic. Fato é, portanto, que tal valor está acrescido de juros, em percentual equivalente à taxa Selic, e não de índice algum de correção monetária.

13



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

Impende salientar e fixar em mente peremptoriamente que juros não são – nem jamais o foram, em delíquio algum – índice qualquer de atualização ou correção monetária. Trata-se de coisas completa e totalmente diferentes.

Os índices de correção monetária são percentuais matemáticos que refletem a inflação de determinado período pretérito, sendo usados para recompor o poder de compra da moeda (assim considerada em seu valor nominal) de forma a neutralizar os efeitos da inflação.

Os juros, por sua vez, constituem frutos civis do capital, sendo, portanto, rendimentos oriundos do uso desse capital ao longo do tempo, de modo que espelham ganhos ou acréscimos patrimoniais, e não simples recomposição de poder de compra da moeda, como se dá com a atualização monetária. Os juros não servem para mensurar uma inflação ocorrida e recompor o poder aquisitivo da moeda. Eles refletem perspectivas de ganhos do capital.

Muito a propósito, outra não é a preleção que nos oferta Luiz Antônio Scavone Júnior:

É importante observar que os juros – frutos civis que espelham ganho real – não se confundem com a correção monetária, o que se afirma na exata medida em que esta é, portanto, o efeito dos acréscimos ou decréscimos dos preços e, em decorrência, a modificação do poder aquisitivo da moeda.

Se assim o é, a correção monetária também espelha um percentual. Todavia, esse percentual representa, apenas, a desvalorização da moeda e não lucro – rendimento ou fruto civil – que é característica do juro, remuneração do capital e, bem assim, acréscimo real ao valor inicial (in Juros no Direito Brasileiro. São Paulo: RT, 2003, pgs. 279/280).

Por tudo isso, aflora bastante nítido e cristalino que a taxa Selic de juros não pode ser utilizada como índice de atualização monetária, assim como jamais o foi pela União Federal em instante algum, mas somente se prestando a ser empregada enquanto aquilo que é: uma taxa de juros.

Neste ponto, há de se socorrer novamente das lições de Luiz Antônio Scavone Júnior:

Resta evidente, de sua conformação, que a taxa Selic não representa, no seu todo, correção monetária.

Trata-se, em verdade, de taxa de juros, não espelhando os aumentos e diminuições de preços da economia, nada obstante esses elementos possam influir na sua fixação pelo Copom.

Todavia, a simples influência de perspectiva futura e de elementos passados dos aumentos e diminuições de preços na economia não possui o condão de atribuir natureza de correção monetária à taxa Selic.

Basta, a título exemplificativo, verificar que a taxa Selic atingiu, efetivamente, 25,59% no ano de 1999, enquanto que o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor), medido pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) no mesmo período, representou 9,47% (op. cit., pgs. 315/317).

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889

E prossegue o indigitado autor em sua lição, sufragando o acerto do quanto aqui preconizada pela Fazenda Nacional no sentido de que não se pode usar taxa de juros como índice de correção monetária, como não o poderia deixar de ser:

A taxa Selic, em verdade, possui natureza de taxa de juro, mormente ante toda a sistemática de sua fixação, como amplamente demonstrado nas atas das reuniões do Copom.

Pouco importa, no caso, se a taxa é aplicada a título de juros compensatórios ou moratórios ou se contém, como elemento de sua fixação, expectativa de inflação e se destine a neutralizar seus efeitos.

O que importa é que sua natureza jurídica é de juro, vedada, portanto, sua utilização como mecanismo de atualização (id., pg. 317, grifo nosso).

Ante todas essas considerações, forçoso é reconhecer que, uma vez que se não pode usar uma taxa de juros como índice de correção monetária, não se pode utilizar a taxa de juros Selic para cálculo de atualização monetária algum, haja vista que ela não tem a natureza de índice de correção monetária simplesmente, mas sim de taxa de juros.

Com isso, ao pretender utilizar a ora recorrente a taxa Selic para atualizar o valor dos créditos escriturais de IPI, estaria a inserir juros (e não simples atualização monetária) no montante a haver. Tal acréscimo, porém, é gritante e patentemente indevido, haja vista que não somente não há lei a autorizar tal coisa, como ainda pelas mesmíssimas e idênticas razões que os créditos escriturais não sofrem sequer correção monetária, tampouco rendem juros, pois que não se trata de repetição de indébito tributário, ou seja, de uma situação em que alguém recolheu um tributo indevidamente, mas sim de créditos meramente financeiros ou escriturais de IPI.

Por conta disso, vale dizer, do fato de que não se trata de tributo a ser repetido, inexistente aqui capital trasladado de uma pessoa para outra indevidamente, de maneira que aquele que deteve o capital sem azo durante certo período deva responder pelos possíveis frutos civis que esse capital teria gerado, como aconteceria com os juros. Em suma, não se verifica aqui qualquer possibilidade de incidir juros de mora à taxa Selic sobre os créditos da recorrente por falta de previsão legal.

Nesse passo, para concluir, não é demais lembrar a respeito da impossibilidade de se fazer incidir juros Selic sobre os supostos créditos da recorrente, ante a – no que também é oportuno relembrar – a inexistência absoluta lei que preveja a incidência de juros Selic sobre créditos escriturais de IPI, sejam eles reais, provenientes de entradas tributadas, ou virtuais, como os créditos imaginários da contribuinte.

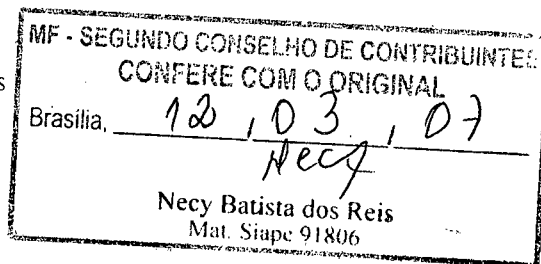
Ademais disto é de se verificar que jamais a Fazenda Nacional corrigiu monetariamente ou aplicou juros sobre os débitos escriturais do IPI. O que era passível de atualização monetária, até 31/12/95, era o imposto, que não se confunde com débitos e créditos escriturais. A partir de janeiro/96 a Fazenda Nacional sequer atualiza o imposto, como já foi dito, limitando-se a aplicar sobre os valores não recolhidos do tributo juros de mora.

Portanto, à luz de tudo o que se expôs neste voto, não há que se falar em incidência de juros SELIC para corrigir créditos escriturais de IPI, devendo-se, portanto, ilidir, por completo a pretensão da recorrente neste particular.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13876.000020/00-15
Recurso nº : 134.032
Acórdão nº : 204-01.889



2º CC-MF
Fl.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA