



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2<sup>a</sup> CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 15/09/07

Rubrica

Recorrente : TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 17/09/2007

Maria Luzia Mar Novais  
Mat. Sia, 91641

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem de alíquota zero não geram direito a crédito de IPI.

IPI. AQUISIÇÕES DE ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITOS.

Somente propiciam créditos de IPI as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, que atendam à definição do art. 25 da Lei nº 4.502/64, regulamentada pelo Decreto nº 4.544/2002. Bens do ativo permanente e material de uso ou consumo não se enquadram naquela definição e não geram direito a crédito de IPI.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 22 de junho de 2007.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Julio César Alves Ramos  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta e Leonardo Siade Manzan.  
Ausentes justificadamente os Conselheiros Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE\$ CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 07
Maria Luzinair Novais Mat. Siap: 91641	

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

Recorrente : TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP que indeferiu pleito de ressarcimento de saldo credor de IPI acumulado no final do quarto trimestre do ano de 1998. No requerimento formulado (fl. 01) a empresa buscou lastrear o seu pedido no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Além do formulário próprio de pedido de ressarcimento juntou petição em que "esclarece" a base do seu procedimento. Nela discorre longamente acerca do princípio da não-cumulatividade do IPI, com vistas a "demonstrar" que o mesmo é suficientemente amplo como para abarcar aquisições de produtos destinados aos mais diversos fins: ativo permanente, uso ou consumo etc e ainda que os produtos adquiridos sejam tributados pelo IPI à alíquota zero ou sejam isentos.

Entre as peças carreadas aos autos pela empresa, juntou ela planilhas (fls. 35 a 41) e cópias das folhas do livro Registro de Apuração de IPI que cobre o período objeto do pedido (fls. 43 a 59). Pela planilha de fl. 35 – CONSOLIDAÇÃO (RESUMO) ISENTAS E OUTRAS esclarece que o total pleiteado em ressarcimento – R\$ 138,33, corresponde ao somatório de duas parcelas: compras para o ativo fixo e compras para uso e consumo. Demonstra ainda a mesma planilha que a empresa utilizou a alíquota de cinco por cento e que "atualizou" o valor até 20 de janeiro de 2003 aplicando ao valor original (R\$ 79,97) a taxa Selic acumulada entre essa data e a de pagamento da aquisição.

É importante ressaltar que essa planilha apresenta uma linha intitulada IPI compras para industrialização ou comercialização, mas nenhum valor a esse título é aqui objeto de pedido de ressarcimento.

Além disso, o livro juntado pela empresa não espelha os valores constantes nessas planilhas nem o valor do pleito corresponde ao saldo credor constante nele em 31 de dezembro de 1998. A empresa não juntou as notas fiscais de aquisição que permitissem identificar exatamente o que adquirira.

O pedido foi, então, objeto de diligência realizada pela Seção de Fiscalização da DRF Taubaté. Nela foi reiterado que o presente pedido apenas alcança aquisições de produtos que não se enquadram no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem adotado pela legislação do IPI, porque destinados ao ativo permanente e a uso e consumo. O Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal elaborado pelo AFRF responsável (fls. 139 a 143) faz referência também à aquisição de produtos isentos, de alíquota zero e NT mas apenas porque foram examinados diversos processos (vide planilha de fl. 138).

Aparentemente, a mesma consideração há de ser feita ao despacho proferido pelo SAORT da DRF Taubaté - SP que negou o pleito sob o argumento de que se tratava de aquisição de insumos isentos, de alíquota zero ou NT além da aquisição de artigos destinados ao ativo permanente e para uso ou consumo.

Inconformada, a empresa formalizou manifestação de inconformidade em que repisou os argumentos já expendidos quanto ao alcance do princípio constitucional da não-cumulatividade, o que repetiu, agora em seu recurso, face à manutenção pela DRJ em Ribeirão Preto - SP o inteiro teor daquele despacho.

É o relatório.

MM  
2/2



Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

Brasília, 17/09/03

Maria Luzia Mar Noveais  
Mat. Siaje 91641

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, por isso dele tomo conhecimento.

SÓ USO E CONSUMO E ATIVO PERMANENTE. RETIRAR A PARTE QUE TRATA DE INSUMOS.

Antes de passarmos ao exame do mérito, no que é possível, cumpre repetir o que já se disse no relatório quanto à manifesta inépcia do pedido por absoluta falta de provas do que se postula. Com efeito, embora a matéria que ali se insinua – direito amplo de crédito em face do princípio da não-cumulatividade - já esteja pacificada nesta Câmara, que não o reconhece, é patente que, neste processo ao menos, sequer se consegue apurar adequadamente o que se postula.

Assim é que, em sua petição inicial, a empresa faz menção apenas a aquisições de insumos, mas nela faz igualmente referência a artigos que nem mesmo insumos são, a exemplo de materiais incorporados ao ativo permanente ou para uso ou consumo. Quanto aos insumos especificamente, deixa entender que os há isentos, não tributados ou tributados a alíquota zero, mas não os especifica nem demonstra qual a alíquota que adotou para calcular os tais créditos em relação aos de alíquota zero ou NT.

O único ponto que merece aqui um registro especial é a aparente contradição entre os termos do despacho da autoridade incumbida da diligência inicial no estabelecimento e as conclusões tanto do despacho decisório da DRF Taubaté quanto da DRJ. Especificamente nos referimos à exata caracterização dos insumos adquiridos como sendo de alíquota zero (apenas isso é mencionado no despacho da diligência fiscal) ou NT (como menciona o despacho decisório) ou ainda isentos, que consta na decisão da DRJ.

Para mim, do mesmo modo que para a DRJ, isso não faz a menor diferença pois não vejo base legal para escrituração de créditos em qualquer das hipóteses. Porém, pode fazer diferença para algum outro julgador. Na petição recursal, o contribuinte não contesta a informação do despacho inicial de que os insumos seriam adquiridos sob alíquota zero do IPI. Por isso, e pelo fato de apenas a autoridade responsável pela diligência ter estado no estabelecimento da empresa e examinado os documentos fiscais lastreadores das operações em sua totalidade, tomaremos a sua afirmação como a correta, examinando-os, portanto, como sendo de alíquota zero.

Antes porém de examinar essa questão, começemos pela análise das aquisições de bens do ativo permanente e de material de uso e consumo.

Essa diferença é curial, já que, neste ponto, a discussão se resume ao conceito de matérias primas e produto intermediário e não ao próprio princípio da não-cumulatividade. Explico-me: ainda que se entenda que aquele princípio constitucional deva ser aplicado de forma ampla, o máximo a que se pode chegar é a sua aplicação às diversas etapas da cadeia produtiva, haja ou não o efetivo destaque do imposto em alguma delas. Ora, como se pode entender que aquisições de bens do ativo permanente ou de material de uso ou consumo constituam etapas da cadeia produtiva de qualquer produto?

É óbvio que não o são. Bens do ativo permanente integram o ativo da empresa, dão-lhe, por assim dizer, “existência física”. Não integram, nem mesmo indiretamente, qualquer dos produtos elaborados. É certo que se desgastam pela ação do tempo e do uso e, com base



Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONTROLE DE CRÉDITO FINAL

Brasília, 17/09/2007

Maria Lúcia Novais  
Márcia Silveira

2º CC-MF  
Fl.

nisso, o seu valor é incorporado ao dos produtos para que a empresa possa alcançar a sua finalidade: repor com acréscimo o capital adiantado pelos seus sócios.

Só por este motivo já seria de afastar a sua aplicação. Há, todavia, um óbice ainda mais forte: a expressa exclusão feita pelo art. 164 do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Ali se consigna que geram direito ao crédito além das matérias primas, *strictu sensu*, também os produtos (chamados impropriamente de produtos intermediários) que se consomem no processo produtivo, exceto se forem bens do ativo permanente.

Como ensina o mestre Heli Lopes Meirelles<sup>1</sup>, os decretos regulamentares têm caráter geral e eficácia externa, vinculando tanto os membros da administração, quanto os administrados, respeitada tão só a condição de que não extrapolem o alcance da lei que pretendem regular. Ora, a lei em tela é a de nº 4.502/64, cujo art. 25 primeiro definiu a noção do crédito do imposto. Este artigo, por sua vez, teve sua redação alterada pela lei 7.798/89, que expressamente delegou ao Poder Executivo a regulamentação da figura do crédito a ser atribuído ao estabelecimento industrial para aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Portanto, tendo o regulamento impedido o crédito sobre aquisições de bens do ativo permanente em estrita obediência à autorização regulamentar concedida em lei, somente a declaração da inconstitucionalidade da lei autorizativa poderia afastar a aplicação da norma regulamentar. Não houve tal declaração de inconstitucionalidade. As decisões, mesmo as do STF, que aceitaram a figura do crédito nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem que não tenham sofrido o gravame do imposto não alcançam a pretensão de se creditar quando as aquisições não são de bens daquele conjunto restrito.

Com muito mais razão, impróprio o crédito sobre materiais de uso e consumo, muitos dos quais sequer são empregados no processo produtivo. Admitiríamos apenas alguma análise se demonstrado pela empresa essa circunstância, o que ela não logrou.

Por estes motivos, com respeito aos créditos efetuados sobre aquisições de bens do ativo permanente e materiais de uso ou consumo, somos por negar provimento ao recurso, embora por motivo diverso do que alcança os insumos de alíquota zero.

Passemos agora ao exame do direito de crédito sobre insumos de alíquota zero. Como já apontamos, não há prova nos autos de que sejam, efetivamente, insumos (não há qualquer esclarecimento sobre que produtos são esses) nem se são de fato isentos ou de alíquota zero. Para mim, entretanto, isto não interfere no voto, já que, mesmo se forem matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem e forem isentos, entendo que não existe esse direito.

Já enfrentei essa discussão por ocasião do julgamento do recurso nº 127375 (acórdão nº 204-00186) e de lá para cá, ainda não encontrei motivos para rever a minha posição, ainda que o STF tenha mantido a sua, exclusivamente quanto aos produtos isentos. É relevante aqui enfatizar: aquela Corte já reviu a sua posição no tocante aos produtos de alíquota zero e NT. Ainda nutro a esperança de que igualmente repare a incorreção quanto aos isentos.

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely L. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Catavento, 2006.

140



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17 / 09 / 07	
Maria Lúcia Star Navais	
Mat. Sia: 91641	

2º CC-MF  
FL.

Antes de transcrever aquele voto, vale deixar registrado de logo que não procedem quaisquer alegações quanto à aplicabilidade da decisão do STF nos julgados administrativos. Sobre a matéria, igualmente já me pronunciei<sup>2</sup> e aqui repito:

*É que como se sabe o inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República estabeleceu o princípio da Unicidade de Jurisdição: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito". Com isso, o Poder Judiciário exerce oprimado sobre o "dizer o direito" e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais.*

*Entretanto, integra, igualmente, o nosso ordenamento jurídico o princípio de que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que em última instância, apenas fazem coisa julgada entre as partes. Desse modo, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei, essa decisão produz efeitos apenas para aquele(s) que integraram a lide.*

*A extensão dos efeitos de uma tal decisão, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).*

*Somente é desnecessária tal medida quando a ação que deu causa ao pronunciamento do STF for ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal.*

*No esteio desse entendimento, vale aqui a transcrição do art. 77 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996:*

*Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:*

*I - abster-se de constituí-los;*

*II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;*

*III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.*

*Com o objetivo aí previsto foi editado o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, cujos artigos 1º a 4º disciplinam a aplicação, em julgamentos administrativos, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Confira-se:*

*Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequivoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada*

<sup>2</sup> Recurso 132.354, julgado na sessão de março 2006.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFIRMAÇÃO DE JURISDICIONAL
Resolução	17 / 09 / 07
Assinatura	
Maria Lúcia da Nával Mat. Siape 91641	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

Vê-se que o disciplinamento do assunto é exaustivo. A hipótese ora em exame amolda-se à perfeição ao que dispõe o parágrafo 2º do art. 1º. Com efeito, a decisão do Supremo é definitiva e irrevogável, mas foi proferida em ação proposta por um contribuinte e não em ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade. Ora, se assim o é, não existe permissivo para que os órgãos administrativos incumbidos do controle do ato administrativo de constituição do crédito tributário pelo lançamento, possam afastar o crédito legitimamente constituído por estender os efeitos da decisão particular, até que o Senado Federal promova, como lhe compete, tal extensão. Até lá, ainda que de forma redundante e ineficiente, cada contribuinte tem de se insurgir contra



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	17 / 09 / 07
Enviado por Maria Luzinir Novais Mat. Siape 91641	

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

*o ato já reconhecido como inconstitucional e obter decisão judicial favorável para que possa se beneficiar do entendimento do STF.*

*Fiz questão de citar os artigos 2º e 3º do Decreto 2.346, embora os mesmos não se dirijam especificamente aos julgadores administrativos, para enfatizar que nem mesmo os demais servidores incumbidos da aplicação do direito podem deixar de aplicar a norma até que a Advocacia Geral da União faça publicar Súmula nesse sentido. Isto quer dizer que até lá, mesmo sabendo que irão inapelavelmente perder, caberá aos advogados da União promover a defesa judicial do crédito tributário. Por óbvio, não cabe cogitar de edição de Súmula Vinculante do próprio STF de que trata o art. 103-A da CF.*

*Por fim, e apenas como reforço, diga-se que não há no caso concreto, até pela proximidade da decisão que se quer já aplicar, qualquer pronunciamento fora do próprio STF, seja do Congresso Nacional, da Advocacia Geral da União, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da União, o que afasta a aplicação do parágrafo único do art. 4º também acima transrito.*

*É certo que o caminho adotado em nosso ordenamento jurídico (ou seja, a não vinculação imediata à decisão do STF) apenas acarreta o desperdício de recursos. Não obstante, se aplica ao caso o brocardo latino dura lex, sed lex: descabendo ao servidor administrativo (e a qualquer cidadão) deixar de cumprir a norma até que sua inconstitucionalidade produza efeitos para todos os contribuintes.*

Aliás, como acima apontado, o STF já reviu a concessão de crédito em aquisições de produtos NT e de alíquota zero. Ainda bem, pois, que os órgãos administrativos não a aplicaram imediatamente...

Transcrevo, então, minha posição quanto ao direito de crédito de insumos que não sofreram o efetivo gravame do imposto:

*Adentrando, pois, o mérito do que aqui se postula, temos que o argumento mais repetido em favor da tese do direito ao creditamento dá conta de que, em caso contrário, ter-se-ia mero deferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade. Data máxima vénia, não consigo chegar à mesma conclusão.*

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

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

11 7



Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFIRME COM O ORIGINAL

Brasília, 17/09/2007

Maria Luzinete Noveis  
Mat. Siap 91641

2º CC-MF  
FL

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

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que ele seja visto, como é correto, não como sinônimo de tributação sobre o valor agregado. As decisões já mencionadas apresentam longas demonstrações doutrinárias das diferenças entre as duas modalidades de tributação, que é desnecessário repetir aqui. O que importa é partir do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática ad valorem, mais comum de tributação) de cada produto seja, em qualquer hipótese, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa. Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$ 100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$10,00 (valor que seria inexoravelmente exigido se a sistemática fosse a do imposto sobre valor agregado); limitado esse valor ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor total da operação; tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$ 1000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política) está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final - caso não possua créditos - ou então ser distribuído ao longo da cadeia produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto. É fácil ver que o montante dos créditos tem de ser igual ao total já devido até a etapa imediatamente anterior inclusive. Só assim se garante que os R\$ 100,00 devidos, nem mais nem menos, sejam exatamente exigidos. E é extremamente fácil comprovar: supondo que um dado produtor adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$ 50,00, ele deverá recolher apenas os R\$ 50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$ 100,00 devidos; não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, que não foi objeto de qualquer benefício fiscal, teria recolhido apenas R\$ 50,00 quando a legislação lhe exige R\$ 100,00. A lógica do procedimento é cristalina: o produtor final pagou aos seus fornecedores, após a isenção, R\$ 50,00 a menos, o que o motivou a adquirir o produto com isenção, mas a tributação final do seu próprio produto não foi alterada em nada (princípio da seletividade). Assim, não integra o "objetivo da isenção" concedida a redução do imposto devido pelo produto final. O que se pretendeu foi desonrar um dado produto (a matéria prima) de modo a que pudesse competir com uma concorrente produzida em condições mais favoráveis, por exemplo quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, data máxima vênia, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anularia o efeito isencial! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERÊNCIA ORIGINAL  
Brasília, 17/09/07

Maria Luzim de Novais  
Mat. Siapc 91611

2º CC-MF  
Fl.

*nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevalecentes em outras regiões.*

*Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B - isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo cediço que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?*

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

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

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

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.000727/2003-91  
Recurso nº : 136.191  
Acórdão nº : 204-02.586

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília.	17 / 07 / 07
Maria Luzia Novais Mat. Siaf 91641	

2º CC-MF  
FI.

Quanto à incidência de juros Selic sobre os créditos pleiteados em ressarcimento, inexistentes estes, não há mais como falar daqueles. Deixo, no entanto, de logo registrada minha posição, acaso vencedora seja a tese da empresa sobre o direito de crédito.

É que, como bem anotado na r. decisão, inexiste previsão legal para tanto. Repitam-se aqui as considerações quanto à distinção fundamental entre restituição de tributo pago a maior ou indevidamente e a figura do ressarcimento de crédito de IPI. Na primeira, cuidase de recurso que indevidamente ingressou nos cofres da União, no segundo, de benefício fiscal por lei instituído cujos contornos a própria lei deve, obrigatoriamente, estabelecer. Fê-lo sem prever a incidência de juros selic: não cabe ao intérprete a extensão.

Forte em todos esses argumentos, voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de junho de 2007.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS