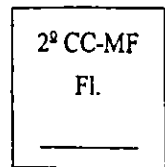
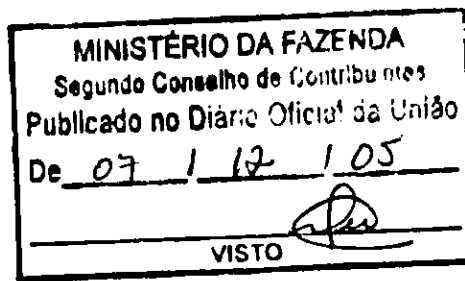




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n° : 13953.000152/2002-65
Recurso n° : 122.177
Acórdão n° : 203-09.988

Recorrente : **INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. O Decreto n° 2.396, de 10 de outubro de 1997, obriga a autoridade administrativa apenas em relação às decisões do STF que tratem do mesmo tema e após transitadas em julgado, no caso de ação direta de inconstitucionalidade, ou após Resolução do Senado Federal, nas ações incidentais. **Preliminar rejeitada.**

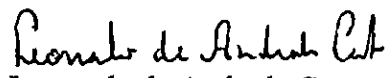
IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E A PRODUTOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DE IMPOSTO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à aquisição de mercadorias (aguardente a granel) ou à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI na compra da aguardente a granel ou na aquisição dos insumos, por serem eles adquiridos com suspensão do imposto ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.**

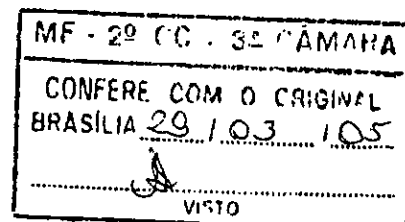
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.


Leonardo de Andrade Couto
Presidente e Relator

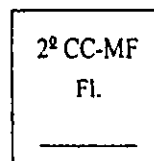
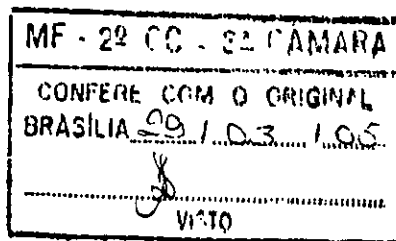
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Maria Teresa Martinez Lopez, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Eaal/imp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

Recorrente : INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuada pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto que o contribuinte não lançou, no valor de R\$6.829.165,83, com a multa de 75%, capitulada no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e juros de mora, perfazendo a soma de R\$14.095.885,11, conforme Auto de Infração de fls. 171/184 e anexos.

1.1 – O estabelecimento interessado, segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/17, teria dado saída a produtos com suspensão indevida do imposto, entregues no estabelecimento de empresas comerciais exportadoras, destinados a exportação, que não atenderam as condições para a suspensão, conforme notas reunidas no Anexo I, nos valores (o IPI) relacionados às fls. 11/12.

1.2 – O contribuinte se apropriou indevidamente do Crédito Presumido de IPI relativo às vendas sem fim específico de exportação, referidas no item anterior, nos períodos e valores relacionados às fls. 12/13, que foram glosados.

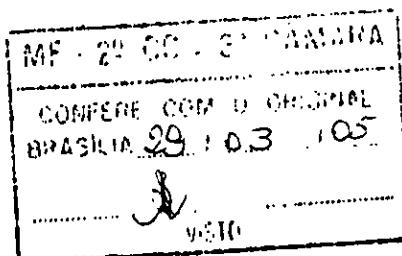
1.3 – O autuado adquiriu e escriturou regularmente as compras de insumos diversos (fl. 13), no período de fevereiro de 1994 a junho de 1998, sem IPI, mas posteriormente, de janeiro/99 a maio/2001, calculou crédito extemporâneo de IPI sobre essas aquisições, pela alíquota de 70% que corresponde à alíquota de seus produtos (aguardentes de cana), mais correção monetária e juros de mora e se creditou diretamente no livro de Apuração do IPI, conforme demonstrativo às fls. 14 e 81. Os aludidos créditos e acréscimos indevidos foram glosados pelos autuantes. Notas fiscais correspondentes e planilha estão no Anexo II.

1.4 – O contribuinte adquiriu aguardente de cana a granel, com suspensão de IPI, e assim escriturou ditas compras, mas, posteriormente, de julho de 1998 a julho de 2001, calculou um crédito extemporâneo de IPI sobre a aguardente adquirida e destinada à exportação, de junho 1993 a agosto de 1996, aplicando a alíquota de 70%, também com correção monetária e juros de mora pela Taxa Selic, e escriturou diretamente no livro de Apuração do IPI, conforme relação de fl. 82, pelo que foram glosados, nos valores mencionados na fl. 16. Notas fiscais e planilhas de cálculo dos produtos que ensejaram os créditos constituem o Anexo III.

1.5 – As cópias dos livros Registro de Apuração do IPI no período fiscalizado (01/01/98 a 31/12/01) encontram-se compondo o Anexo IV. Foram considerados infracionados os arts. 29 inciso II, 35 parágrafo único, inciso II, 54, 55 inciso I alínea "b", e inciso II alínea "c", 59, 62, 73, 81, 82 inciso I, 97 inciso I, 107 inciso II e 112 inciso IV" todos do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e, 32 inciso II, 39 caput, e § 2º inciso II, 40 inciso IV, alínea "a" e § 2º, 109, 110 inciso I alínea "b" e inciso II alínea "c", 114 e parágrafo único, 117, 146, 147 inciso I, 171 inciso I, 182, 183 inciso IV, e 185 inciso II, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

1998, bem como os arts. 1º, 2º, 3º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e arts. 164, parágrafo único, 165 e 166 do RIFI/98.

2.O contribuinte não se conformando com a autuação, apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 171/266 e anexos, por seus procuradores, instrumento de mandato à fl. 267, expondo suas razões, após transcrição dos itens do Relatório Fiscal que sustentam o lançamento, conforme relatado na continuação.

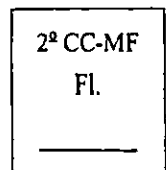
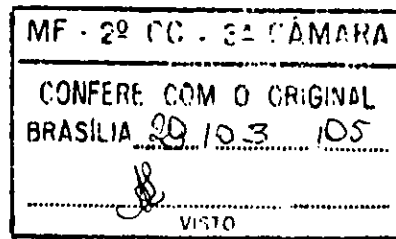
2.1- A defesa passa a historiar as suas operações comerciais tanto no mercado interno quanto nas vendas para as comerciais exportadoras, com recurso às definições do Código Comercial e do Código Civil, além do art. 110 do CTN, dizendo ainda que, com relação às vendas para as comerciais exportadoras tinha procedimento distinto das demais vendas, pela utilização de rótulos especiais e selos de controle tipo exportação, sendo que a destinação à exportação de seus produtos está determinada pelos rótulos especiais e selos de controle, de acordo com os pedidos de seus clientes, como foi o caso dos produtos das notas fiscais das vendas para as comerciais exportadoras (fls. 199/202).

2.2 - Na continuação, passa ao exame da prova de exportação dos seus produtos, contestada no Auto de Infração, dizendo que sempre exigiu a comprovação da efetiva exportação que, segundo o Regulamento Aduaneiro, é o Registro de Exportação, requisito essencial para o despacho aduaneiro de exportação de mercadorias e suficiente para provar a efetiva saída do território nacional dos produtos vendidos com o fim específico de exportação, mas por uma questão de cuidado, exige também o Conhecimento de Transporte, condição para atender os pedidos de seus clientes; elaborou planilha dos produtos saídos do seu estabelecimento com a correspondente saída de seus clientes para o exterior, com o número do RE e o Conhecimento de Transporte com a quantidade de selos de controle de exportação utilizados, citando a nota fiscal 21571 com os respectivos quantitativos, como exemplo (fl. 204). Afirma que periodicamente os comprovantes de exportação são remetidos à Missiatio e, ao final, é emitido o "Memorando de Exportação", onde é atestado o saldo final dos produtos comprados e exportados, com base nos quais faz o registro contábil de exportação, e arremata afirmando que os produtos vendidos com o fim específico de exportação, foram efetivamente exportados (fl. 205).

2.3 - Defende o direito de suspensão do imposto nas saídas de seus produtos, afirmando que as saídas foram, de fato, com o fim específico de exportação, o que se comprova com os rótulos e selos de controle aplicados nos produtos, como pela documentação de exportação que atestam, além do fim, a efetiva exportação, sendo a suspensão nessas operações uma imposição de lei, passando a citar e transcrever dispositivos da Lei 4.502, de 1964, e o RIFI/82, a Lei 8.402, de 8 de janeiro de 1992, cujo art. 3º transcreve, regulamentado pelo Decreto 541, de 1992 e pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 1992, evoluindo para a Lei 9.532, de 1997, art. 39 c/c o art. 40 do RIFI/98 (Decreto nº 2.637, de 25 de junho 1998), que transcreve às fls. 212/218, argumentando sobre a interpretação desses dispositivos de modo a satisfazer a sua necessidade.

2.4 - Tece considerações (Capítulo VII da impugnação, fl. 218) sobre o implemento da condição a que está sujeita a suspensão do IPI, nas operações em discussão, e a resolução da obrigação, art. 34 do RIFI/82 e art. 40 do RIFI/98, afirmando que a interpretação econômica dos fatos deve preponderar sobre a forma jurídica, concluindo, com base nesses dispositivos, que uma vez cumprida a condição a que está subordinada

R



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

a suspensão, está resolvida a obrigação tributária e a condição era a exportação que foi cumprida.

2.5 – Analisa a imunidade dos produtos destinados à exportação (Capítulo VIII da impugnação, fl. 221), com suporte no art. 153 da Constituição e no art. 18 do RIPI/82, concluindo que a imunidade é objetiva, refere-se aos produtos industrializados destinados à exportação, passando à análise da responsabilidade pelo IPI (Capítulo IX da impugnação, fl. 223), conforme disposto no art. 121 do CTN e do RIPI/98, com enfoque no art. 24, alínea “c” do inciso IV, que trata da responsabilidade da empresa comercial exportadora, no caso de exportação desvirtuada de produtos do Capítulo 22 e do código 2402.20.00 da TIPI/96 (bebidas e cigarros), concluindo que a responsabilidade pelo pagamento do IPI é do detentor, possuidor, transportador ou da empresa comercial exportadora, nunca do estabelecimento industrial.

2.6 – O Crédito Presumido de IPI (fl. 226): o Fisco condiciona o crédito ao fim específico de exportação, que não teria sido provado, mas a defesa remete o leitor ao Capítulo III (fl. 205) que considera mais do que suficiente para comprovar esta finalidade, devendo ser mantido o Crédito Presumido de IPI, mas ainda que entendido pelo julgador que não foi atendida esta condição, mesmo assim teria direito ao benefício visto que, para tanto, não há a exigência de venda com o fim específico de exportação, passando ao exame da Lei 9.363, de 1996, cujo art. 1º e parágrafo único transcreve à fl. 227, aludindo que a Instrução Normativa SRF nº 23/97 também não fez qualquer restrição ao uso do crédito em exame.

2.7 – Direito ao Crédito de IPI: No Capítulo XI (fl. 232) defende o direito ao crédito nas operações (aquisições) de insumos isentos, alíquota zero e os recebidos com suspensão, dizendo ser um argumento da lógica antes de ser jurídico e que o caso de insumos isentos não há mais o que falar, depois que STF decidiu o REx nº 212.484-2, partindo daí para concluir que, se no caso da isenção que não houve incidência foi admitido o crédito, com mais razão nos casos de suspensão e alíquota zero, quando houve incidência do imposto, segundo dispõe o art. 14 da Lei 9.493, de 11 de setembro de 1997, e que a alíquota da suspensão é 70% para os seus produtos, que não foi exigida por efeito da suspensão, passando ao exame do termo cobrado, concluindo que cobrado não significa recolhido, mas apenas incidente, para justificar a sua pretensão, trazendo à colação jurisprudência de apoio ao crédito de insumos isentos, mas nenhum caso de suspensão do imposto.

2.8 – No Capítulo XII, volta à decisão do STF no REx. 212.484-2-RS e continua ofendendo o direito ao crédito dos insumos recebidos com suspensão, aditando jurisprudência que trata de insumos isentos ou de alíquota zero (fls. 243/249), apoiando-se também (Capítulo XIII, fl. 249) na Lei 9.493, de 1997, cujo art. 3º cria hipóteses de equiparação a estabelecimento industrial, o art. 4º determina a saída dos produtos (do Capítulo 22) com suspensão do IPI e o art. 5º ordena a anulação do crédito dos insumos empregados nos produtos referidos no art. 4º, chegando art. 39 da Lei 9.532, de 1997, autorizando a suspensão do IPI na saída do estabelecimento industrial para comercial exportadora, ficando assegurada, pelo § 1º, do mesmo art. 4º, a manutenção e a utilização do crédito dos insumos. No Capítulo XIV (fl. 254) volta, mais uma vez, a defender o direito ao crédito de IPI como incentivo à exportação, invocando o Decreto-lei nº 491, de 1969, transcrevendo os arts. 1º e 5º que tratam do crédito-prêmio e do crédito dos insumos empregados nos produtos exportados, depois mencionando a Lei



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - 2º CC - 2ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29.03.05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

8.402, de 1992, que revigorou o segundo benefício (art. 1º, II), e um parecer da AGU, de 1998, analisando a natureza financeira do crédito-prêmio à exportação.

2.9 – Na continuação, a defesa protesta pela aplicação dos juros de mora pela Taxa Selic (Capítulo XV, fl. 254), queixando-se de que o Auto de Infração utilizou a Taxa Selic para correção dos seus valores mas negou o mesmo direito à Messiato, contrariando o princípio da isonomia, o que considera imoral, dizendo que nem o Poder Judiciário nem o Conselho de Contribuintes aceitam essa tese, conforme decisões que cita e transcreve partes, às fls. 258/259.

2.10 – Protesta pela cobrança do IPI (Capítulo XVI, fl. 260), que diz ser indevida pelas alterações promovidas pela Lei 7.798, de 10 de julho de 1989, cujo art. 3º transcreve à fl. 261, na base de cálculo instituída pela Lei 4.502, de 1969, arts. 13 e 14, e pelo CTN, art. 47, porque teria aquela Lei criado uma pauta fiscal, com desprezo ao valor da operação, o que viola o CTN, impondo-se a anulação da exigência do imposto.

2.11 – No Capítulo XVII – Resumo Final, sumareia as diversas alegações opostas ao longo da extensa impugnação de quase cem laudas e, ao final, apresenta os pedidos consubstanciados no Capítulo XVIII, no sentido de serem acatadas as suas razões e cancelado o lançamento, protestando pela apresentação de provas por todos os meios admitidos, aplicáveis ao caso, e juntada de documentos outros que por ventura não tenham sido juntados à impugnação (fls. 262/266).

2.12 – Posteriormente, em 01/02/2002, foi apresentado o requerimento de fls. no volume 64, após decorrido o prazo para impugnação, juntando gráficos (por setores) e demonstrativos representando a utilização do selo de controle em produtos exportados, além de cópias de notas fiscais e outros documentos de exportação, formando 65 volumes, com a explicação de que só foi possível apresentar ditos documentos após as notas fiscais recebidas, ficando demonstrada a impossibilidade de sua apresentação no prazo de defesa.

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão (fls. 332/347), nos termos da ementa transcrita adiante:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 20/01/1998 a 31/07/2001

Ementa: Saídas com Suspensão do Imposto:

Podem sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, entregues à empresa comercial exportadora, para embarque de exportação por conta e ordem da comercial exportadora indicando essa condição e o dispositivo legal que autoriza, na nota fiscal que embasar a operação, sob pena de ser desconsiderada.

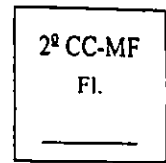
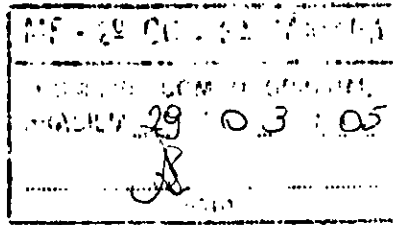
Crédito Presumido de IPI: as vendas para empresa comercial exportadora, que se destinem ao fim específico de exportação, podem ser computadas como receita de exportação, no cálculo do benefício.

Crédito de insumos com alíquota zero: Os insumos que não tenham sofrido cobrança de IPI na sua aquisição pelo estabelecimento industrial, porque sujeitos à alíquota zero, ou recebidos com suspensão do imposto, não dão direito ao crédito.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

Créditos Extemporâneo: a utilização de créditos do imposto, fora da época própria (período de apuração em que o insumo deu entrada no estabelecimento), não autoriza o abono de correção monetária e juros.

Crédito Indevido de Aguardente: aguardente de cana recebida com suspensão, não dá direito ao crédito do IPI, ainda que tenha sido revendida a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Lançamento Procedente em Parte.

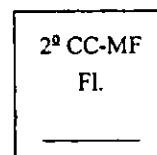
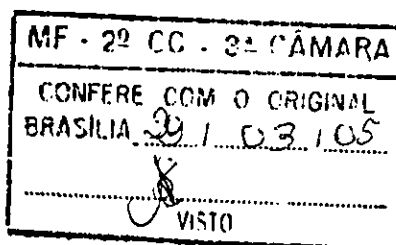
Inconformada, a interessada recorre a este Conselho (fls. 201/247) reiterando as razões de mérito expostas na peça impugnatória em relação à parte não provida e arguindo a nulidade da decisão de primeira instância por violação ao Decreto nº 2.346/97 o qual estabelece que a Administração Pública deve observância às decisões do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

R



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A argüição de nulidade da decisão de primeira instância por descumprimento do Decreto nº 2.346/97, não merece prosperar. O art. 1º desse Ato estabelece:

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

§ 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 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.

..... (grifos nossos)

O dispositivo em referência não pode ser analisado com foco apenas no *caput* mas também nos parágrafos, pois são estes que especificam o que seja a forma inequívoca e definitiva de fixação de interpretação do texto constitucional.

De acordo com o § 1º, no caso de ação direta de inconstitucionalidade é necessário haver o trânsito em julgado da decisão do STF para caracterizar a definitividade de que trata o *caput*.

Nas ações incidentais, conforme estabelece o § 2º, o efeito ocorre com a suspensão da execução da lei ou ato normativo, pelo Senado Federal.

Pelo exame dos autos não se vislumbra a ocorrência de qualquer das hipóteses supra mencionadas. Portanto, não há que se falar na aplicação do Decreto nº 2.346/97 e a preliminar deve ser rejeitada.

Ressalte-se ainda que jurisprudência do STF trazida aos autos pela recorrente trata especificamente de insumos adquiridos sob regime de isenção e não de alíquota zero. São situações distintas com tratamentos distintos. Assim, mesmo que se entendesse o dispositivo legal como aplicável a qualquer manifestação do STF, ainda sim não o seria no presente caso.

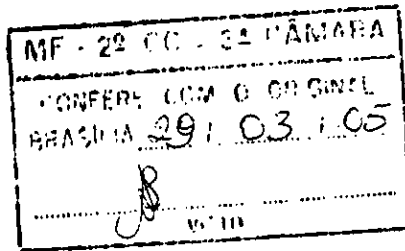
Antes de entrar no mérito propriamente dito, é importante deixar claro a natureza das operações realizadas pela empresa que estão aqui sob análise e de que forma a legislação do IPI atua sobre elas.

A interessada adquire aguardente a granel de fornecedores e exerce atividade industrial sobre esse insumo. Se a aquisição é feita de cooperativas dá-se obrigatoriamente com suspensão do IPI nos termos do inciso I, art. 41, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98) o qual estabelece:

pa



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988



Art. 41. As bebidas alcóolicas e demais produtos de produção nacional, classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI, acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto dos respectivos estabelecimentos produtores, dos estabelecimentos atacadistas e das cooperativas de produtores, quando destinados aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º e 4º):

I - industriais que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

.....; (grifo nosso)

A empresa vende o produto industrializado tanto no mercado interno quanto no externo. As vendas internas sofrem incidência do IPI. Entende a interessada que seria legítimo o crédito do IPI sobre a aguardente a granel (insumo) utilizada no produto vendido e adquirida com suspensão do imposto.

Esse mesmo direito também ocorreria, na visão da recorrente, na aquisição de outros insumos tributados à alíquota zero. Nos dois casos o crédito ocorreria pela aplicação da alíquota do produto final ao valor da aquisição.

A questão do crédito na aquisição de insumos adquiridos com alíquota zero foi magnificamente abordada pelo conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES em voto irretocável proferido no RP/CSRF 201-118.205, que adoto como razão de decidir também em relação ao insumo adquirido com suspensão do imposto, pois as duas situações têm como ponto em comum o fato de não haver a cobrança efetiva do tributo na aquisição.

Explicando o princípio da não-cumulatividade :

.....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, inc. II, verbis:

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

I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. 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)

a



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

MF - 2ª CC - 3ª CÂMARA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29 / 03 / 05
 VISTO

Para atender à Constituição, o C.T.N. 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.....

Aplicando o princípio às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, o voto citado estabelece:

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.

O pleito da recorrente fundamenta-se numa metodologia que, perante a não-cumulatividade, só tem aplicação justa em sistemas tributários que adotam uma alíquota única sobre os produtos industrializados, o que não é o nosso caso. Assim explica HENRIQUE PINHEIRO TORRES:

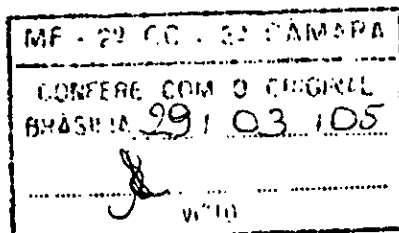
É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo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

Esta sistemática (base contra base), é adota, 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 a da parcela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

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 taxa 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 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.

Ressalte-se que esse sistema não viola ou contraria o princípio da não-cumulatividade, pois o direito à compensação, base do princípio, está preservado como bem esclarece o voto:

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 entre as 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - 2º CC - 22 - AMAPA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29.10.3.05
VOTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

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 a 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 de sua instituição pela lei 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Outra questão a ser abordada sobre o pleito refere-se à circunstância de que, ao calcular o suposto crédito aplicando sobre os insumos a alíquota dos produtos fabricados, a recorrente adotou prática sem qualquer respaldo legal. Além disso, e não menos importante, esqueceu-se de que o IPI também é regido pelo princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Produtos essenciais (quando tributados) têm alíquotas baixas e, por conseguinte, produtos supérfluos submetem-se a alíquotas mais onerosas.

Na prática adotada pela recorrente a operação com um produto supérfluo possibilita, pela aplicação da alíquota mais alta, a geração de um crédito maior distorcendo o princípio. Valendo-me novamente do voto em epígrafe:

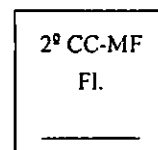
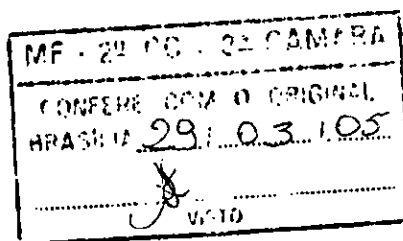
Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados,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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

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 x 12,5% x 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 x 15% x 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.

No que se refere à jurisprudência trazida aos autos pela reclamante, não se pode olvidar que o STF faz distinção entre o aquisição de insumos com alíquota zero e isentos, para efeitos de geração de créditos. Veja-se sobre o tema, o posicionamento do Ministro Otávio Galotti proferido no Recurso Extraordinário nº 109.047:

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.

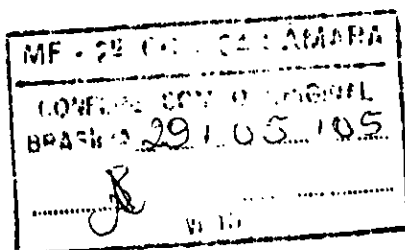
Á lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

“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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988

constituente 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.

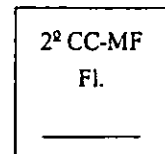
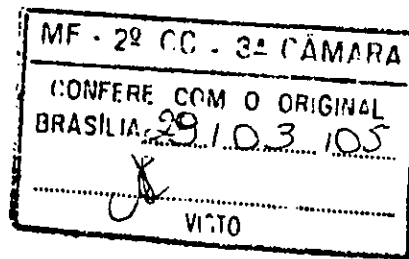
Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13953.000152/2002-65
Recurso nº : 122.177
Acórdão nº : 203-09.988



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 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."

Por esse posicionamento verifica-se que o Pretório Excelso faz distinção entre aquisição de insumos isentos ou submetidas à alíquota zero, acatando o direito ao crédito no primeiro caso e negando no segundo.

A aplicação do art. 1º da Lei nº 8.402/91 não foge à regra de todo o exposto até aqui. Não há, no presente caso, crédito do IPI a ser mantido ou utilizado.

No que concerne à correção monetária dos créditos escriturais extemporâneos, a discussão fica prejudicada por não haver créditos a serem corrigidos. Ainda assim, apenas na hipótese de ser vencido pelos meus pares quanto ao mérito já exposto, entendo que não cabe essa correção por falta de amparo legal.

O questionamento da sistemática de apuração do IPI estabelecida pela Lei nº 7.789/89 não pode ser objeto de análise nesse foro. Por obediência ao princípio da jurisdição una, apenas ao Poder Judiciário cabe analisar arguições de ilegalidade das normas plenamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005.

Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE COUTO