



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	13962.000107/00-50
Recurso n°	132.190 Voluntário
Matéria	IPI - Ressarcimento
Acórdão n°	203-11.518
Sessão de	08 de novembro de 2006
Recorrente	BUETTNER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida	DRJ-SANTA MARIA/RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 18 / 05 / 07
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

Ementa: RESSARCIMENTO. Art. 5º do DL 491/69 e Art. 11 da Lei nº 9.779/99. INSUMOS. Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os bens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, que não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, ou vice-versa, bem como as *partes e peças* de máquinas não podem ser consideradas como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de manutenção do crédito do IPI estabelecido no artigo 5º do DL nº 491/69 e no art. 11 da Lei nº 9.779/99. As *telas e gazes* se desgastam pelo contato direto com o produto em elaboração, gerando, portanto, suas aquisições, o direito ao crédito do IPI.

ALÍQUOTA DE IPI DESTACADO A MAIOR PELO FORNECEDOR DE INSUMOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não gera direito ao crédito de IPI o valor pago a maior a esse título por erro do emitente da nota fiscal. Na forma do artigo 248 do RPI/98, cabe ao adquirente de mercadorias verificar se o documento preenche todas as condições estabelecidas no Regulamento do IPI.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 10 / 05 / 07

Marilce Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

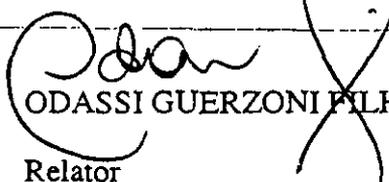
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconheceu o direito ao crédito do IPI nas aquisições dos materiais denominados telas e gazes.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.

/eaal

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 05 / 07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Sispq 91550

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de IPI (fl. 1), relativo a créditos fundados no Decreto-Lei n.º 491/69, art. 5º e Lei n.º 8.402/92, artigo 1º, inciso I, e na Lei n.º 9.779/99, art. 11, do período de apuração do 2º trimestre de 2000, entregue no dia 11 de agosto de 2000, no valor de R\$ 90.149,81, ao qual foi anexado pedido de compensação de débitos de PIS/Pasep e Cofins (fl. 49).

O despacho decisório da DRF de Blumenau/SC de 6/10/2004 (fls. 397/407) indeferiu parcialmente (reconheceu direito ao crédito de R\$ 78.556,79) o pedido de ressarcimento, decisão esta ratificada integralmente pela DRJ de Santa Maria/RS, conforme Acórdão n.º 4.849, de 11/11/2005, assim ementado:

"O direito ao crédito de insumos empregados na industrialização, inclusive de produtos isentos ou de alíquota zero, de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.779, de 11 de janeiro de 1999, limita-se ao IPI pago na aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, definidos pela legislação do IPI.

Os produtos mencionados na planilha da(s) folha(s) 401/403 não são matérias-primas, nem produtos intermediários, e tampouco guardam semelhança com tais insumos, não ocorrendo geração de créditos nas aquisições dos citados bens.

Exclui-se do cálculo do saldo credor do período a diferença do valor do crédito apurado com base em alíquotas superiores às vigentes à época da operação.

Solicitação Indeferida".

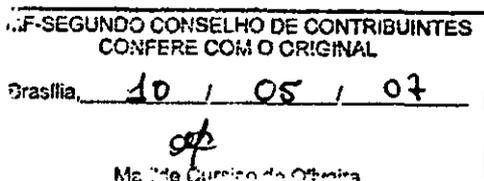
No recurso voluntário apresentado (fls. 456/470), no qual praticamente repete as argumentações apresentadas quando da manifestação de inconformidade, alegou a interessada, em resumo, que:

- o princípio da não-cumulatividade do IPI faz com que o IPI somente incida sobre o acréscimo de valor ou preço introduzido pela nova operação de que participa o produto industrializado, abatido o imposto pago ou cobrado por todos os componentes, quer sejam matérias-primas, quer sejam produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

- que a vedação ao aproveitamento do crédito de ICMS nas aquisições isentas, diferentemente do IPI, tem vedação constitucional na alínea *a*, do inciso *II* do § 2º, do art. 155;

- que a não-incidência do IPI na operação anterior não é obstáculo ao exercício do direito ao crédito, inclusive em relação às matérias-primas adquiridas com alíquota zero;

- que qualquer legislação infraconstitucional que obstaculize o direito ao creditamento padece do vício de inconstitucionalidade e que as normas, nesse mesmo sentido, antecedentes à ordem constitucional instituída, não merecem recepção;



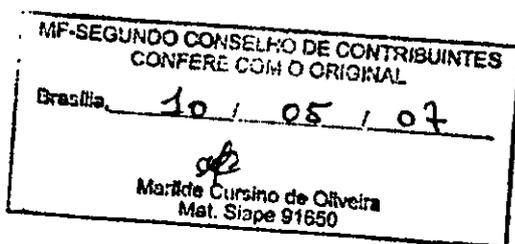
- que a doutrina e jurisprudência estão na linha de seu entendimento. Cita em seu favor decisões do TRF da 4ª Região e do STF, notadamente os Recursos Extraordinários n.ºs. 350.446/PR e 212.484/RS, dentre outros;

No tocante especificamente às glosas efetuadas pela autoridade fiscal, alega:

- que os produtos denominados “catalizador isocianado”, “esmalte poliuretano azul” e “Vibatex FPT”, além das peças de máquinas, telas e gases, participam efetivamente do seu processo industrial, enquadrando-se na definição de produto intermediário, já que viabilizam *latu sensu* o processo industrial, sendo indiferente a existência ou não de contato direto com a máquina propriamente dita, uma vez que são empregados nas máquinas, que, por sua vez, entram em contato direto e permanente com as máquinas de produção industrial;

- que o equívoco do fornecedor, ao destacar equivocadamente (a maior) o valor do IPI, nenhum prejuízo resultou ao fisco, visto que, ao contrário, resultou em recolhimento a maior do tributo, e o não reconhecimento do crédito correspondente implicaria em enriquecimento ilícito do erário. Além disso, agira de boa-fé e tal fato nenhum benefício lhe aproveita.

É o Relatório.



Brasília, 10 / 05 / 07

af
Marilê Cursino da Oliveira
Mat. Siepe 91650

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Trata-se, como visto, de pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI, seguido de pedido de compensação de débitos, ressalvando que a atividade da empresa é a confecção e venda de produtos têxteis, os quais são tributados à alíquota zero na TIPI, daí o fato de acumular créditos.

O recurso foi motivado pelo inconformismo quanto à glosa efetuada pelo fisco de parte dos créditos pleiteados, a saber:

Item glosado	Classificação na TIPI (fls. 401/403) + utilização (fl. 76)	Motivo alegado pelo fisco pra a glosa (fls. 399/403)	Fundamento legal específico para a glosa
<i>Vibatex FPT -</i>	Cola utilizada para fixar tapetes sobre os quais são colocadas as máquinas de estamparia	Não há ação direta do bem sobre os produtos industrializados	PN CST.65/79
<i>Esmalte poliuretano</i>	Verniz para acabamento de quadros para estamparia		
<i>Catalizador isocianado</i>	Verniz para acabamento de quadros para estamparia		
<i>Peças de máquinas, Correias, Guarnições, Roletes, Guias, Perfil de Alumínio, Manchões e Roletes, Manta p/ filtros, Viajantes.</i>	Partes e peças de máquinas	Peças e partes de máquinas	
<i>Telas e Gazes</i>	Peneirar a matéria-prima	Desgaste pelo uso normal e contínuo, sem contato direto com o produto industrializado ou vice-versa.	

Item glosado	Classificação na TIPI (fls. 401/403) + utilização (fl. 76)	Motivo alegado pelo fisco pra a glosa (fls. 399/403)	Fundamento legal específico para a glosa
Diferença de alíquota cobrada a maior pelo fornecedor dos insumos	-o-	O direito ao crédito deve se limitar ao IPI incidente na operação de venda de acordo com a TIPI vigente à época da operação.	Art. 2º, do Decreto nº 2.637/98, c/c PN CST 739/71, item 2.

Antes de tratarmos das glosas propriamente ditas, abordemos o questionamento da recorrente quanto à suposta violação ao princípio da não-cumulatividade.

→ Princípio da não-cumulatividade

Registro, inicialmente, que boa parte dos argumentos a seguir desfilados foram colhidos junto ao Parecer PGFN nº 405/2003, de 12 de março de 2003, de autoria do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Vittorio Cassone, e a Acórdãos relatados pelos ilustres membros dessa Terceira Câmara, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Emanuel Carlos Dantas de Assis, aos quais presto minhas homenagens.

O princípio da não-cumulatividade do IPI está previsto no texto constitucional desde a Emenda nº 18, de 1/12/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, § 4º), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, § 3º), até a de 5/10/1988, sem que houvesse sofrido qualquer alteração na sua definição.

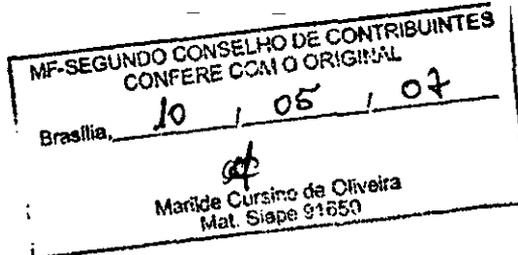
A Constituição de 1988 se refere a tal princípio em seu art. 153, § 3º, II: "*O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*"

A leitura do referido dispositivo nos leva à definição da técnica da não-cumulatividade, ou seja, de que a mesma se concretiza por meio de uma operação aritmética, em que o IPI devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o IPI que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa "*o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", como regra geral, só admite o crédito, se a operação de saída do produto industrializado for tributada, pois quaisquer incentivos ou benefícios fiscais só podem ser estabelecidos por expressa disposição de lei (CF/67-69, art. 21, § 2º e 153, § 2º; CTN/66, arts. 97, VI e 176; CF/88, art. 5º, II e 151, III; CF/88, art. 5º, II e 150, § 6º, esta última na redação dada pela EC 3/93).

Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da "*intangibilidade da ordem constitucional*", ou seja, a interpretação constitucional não dá margem a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu *complemento*.

2



E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), que, fato incontestado, tem o *status* de lei complementar, de forma a manter a perfeita adequação à diretriz constitucional. Assim dispõem os referidos artigos:

"Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."

"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." (grifei)

A expressão destacada acima "*dispondo a lei*" evidencia que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei.

Na esteira desse regramento, a legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se registra desde a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

"Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuindo ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)."

"Art. 147. O estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25):

1 - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material 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 ente os bens do ativo permanente." (destacamos)

Assim, observa-se que o art. 147 do RIPI/98 só admite o crédito do IPI relativo aos insumos, se, de sua industrialização resultar subsequente saída tributada (salvo, obviamente, nas hipóteses em que a lei concede benefícios ou incentivos fiscais, assegurando a manutenção do crédito).

E não se tem notícia de que os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tenham sido contestados, ou declarados inconstitucionais.

A doutrina, quando se manifesta em relação às origens e evolução do instituto que ora abordamos, identifica a existência de duas formas de se apurar o montante do imposto devido: pelo valor agregado em cada operação, ou pela diferença entre o imposto devido na

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 05 / 07
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada *base contra base*, subtrai-se do valor da operação posterior o da anterior, ou, ainda, diminui-se do total das vendas o total das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto. Na segunda, denominada *imposto contra imposto*, subtrai-se do imposto devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior, encontrando-se o valor líquido a recolher.

A leitura dos dispositivos legais supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Resta claro, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro sempre reservou, para a definição da não-cumulatividade do IPI, a compensação pelo cálculo *imposto contra imposto*, com *apuração periódica* do IPI, haja vista que a norma fundamental dispõe que o IPI "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*" (art. 153, § 3º, II, CF/88), definição que é explicitada pelo CTN (art. 49), e efetivada pela legislação do IPI (consolidada no RIPI e na TIPI). Em outras palavras, não adotou o método do valor agregado em cada operação.

Desse entendimento flui outro, o de que, na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), ou não os tributa, não é possível tomar de empréstimo a alíquota de, por exemplo, 10%, prevista para a operação de saída de produto industrializado, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação de compra de insumos feita anteriormente, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo, já que, a teor do AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3):

"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.

É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes." (grifos do original).

No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, "a", da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendendo não ser aplicável o argumento "a contrário senso", que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

P.

A constituinte de 1988 apenas repetiu a alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expresso interpretação também aplicável ao IPI.

Julgados do STF

Os argumentos da recorrente encontram guarida no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que "*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*"

Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião, a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência e em realidade não se discutiu de novo a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda

P.

Constituição n.º 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE n.º 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.

Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região, para, teoricamente, fomentar o seu crescimento.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguintes, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero é determinada para uma situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade "sobre" a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente, implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produtor final também deveria

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>10</u> / <u>05</u> / <u>07</u>
<u>ap</u> Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sijape 91650

fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: face ao princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

Como destacou a recorrente, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário n.º 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário n.º 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 212.484-RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse a isenção. Mais uma vez o Ministro Ilmar Galvão restou vencido, sendo relator o Ministro Nelson Jobim.

O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora, a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário n.º 353.657-5, relativo a insumos com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou (em 10 de julho, com vistas ao Ministro Ricardo Lewandowski desde 23/03/2006), vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelo Min. Cezar Peluso), entendeu que “não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Conforme o Informativo n.º 361 do STF, o Min. Marco Aurélio entendeu que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. E mais, tudo conforme o referido Informativo:

Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto

Brasília, 10 / 05 / 01


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03
Fls. 12

final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria crédito e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.

Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE n.º 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma consequência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei.

Não há que se falar, portanto, em violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI.

→ *Glosa dos créditos de IPI relativos aos insumos "Vibatex FPT", Esmalte poliuretano e Catalisador isocianado, bem como às Peças de máquinas, compreendendo, inclusive, Correias, Guarnições, Roletes, Guias, Perfil de Alumínio, Manchões, Manta p/ filtros, Viajantes.*

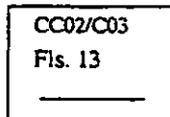
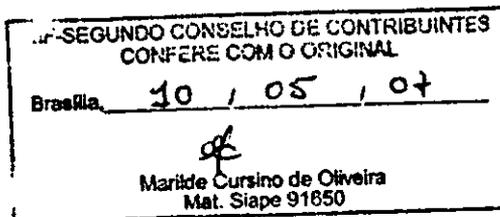
A legislação do IPI, ao tratar dos créditos básicos desse imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 2.637/98 (RIPI/98), informa o seguinte:

Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem 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 (Lei n.º 4502/64, artigo 25).

O artigo 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, tirou da exceção os produtos de alíquota zero e os isentos.

Por outro lado, o Parecer Normativo CST n.º 65/79, tratando especificamente do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 83.263/79 (RIPI/79), equivalente ao art. 82, I, do RIPI/82, acima transcrito, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se



integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Analisemos, pois, se os bens acima relacionados amoldam-se ao entendimento acima.

Ora, não se pode dizer que a cola (*Vibatex FPT*), que é utilizada para fixar um tapete sobre o qual é colocada uma máquina de estampanaria, exerça ação direta sobre o produto fabricado ou vice-versa. Tampouco que o seu consumo ou desgaste se dê por conta desse contato; na verdade, o seu desgaste se dá pela ação da máquina e não do produto em elaboração. Daí não ser possível o aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes de sua aquisição, sendo procedente, portanto, a glosa efetuada.

O mesmo vale para os produtos denominados *Esmalte poliuretano* e *Catalisador isocianado*, os quais, conforme evidenciado na tabela acima, não entram em contato direto com o produto industrializado, não podendo, também, portanto, gerar direito ao crédito de IPI.

No tocante às *peças das máquinas*, claro está também que as mesmas não passam pelo crivo das restrições impostas pelo citado PN CST 65/79, vez que expressamente o dispositivo veda o direito ao crédito de partes e peças de máquinas.

Dirijo do entendimento do fisco, porém, quanto às *telas* e às *gazes*, visto que, a partir do enunciado de suas classificações fiscais na TIPI, bem como das informações constantes do documento de fl. 258, servem as mesmas para "peneirar" a matéria-prima, de modo que seu desgaste se dá em função da ação direta sobre o produto em fabricação. Improcedente, portanto, a glosa efetuada para esses dois itens.

→ Crédito decorrente de alíquota de IPI cobrado a maior pelo fornecedor

Um fato inconteste é que o fornecedor do insumo destacou a maior o valor do IPI, sendo este aproveitado pela recorrente em sua escrita fiscal. Salvo melhor juízo, o fornecedor dos insumos não se apercebera da redução da alíquota de seu produto, de 10% para 5%, promovida pelo Decreto nº 3.360, de 8/02/2000, de sorte que as notas fiscais a partir do mês de março foram ainda emitidas com o valor do IPI a 10%.

Tampouco a requerente parece ter se apercebido do fato, já que deixou de observar as determinações do artigo 248 do RIPI/98:

Art. 248. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62). (grifei)

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou

venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no parágrafo anterior exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62, § 1º)".

Tal situação, se observada sob a ótica posta pela recorrente, pode, realmente, sugerir que não tenha provocado prejuízo ao erário. Mas, e quando o fornecedor se aperceber que incorreu num destaque a maior das alíquotas do IPI na venda de alguns de seus produtos, o que fará? Certamente, tratará de reaver-se dos valores recolhidos a maior e, neste momento, caso o fisco não adote os mecanismos legais de controle de que dispõe para tais situações, restará caracterizado o seu prejuízo, visto que, indubitavelmente, haverá de um lado, de restituir o valor pago a maior pelo fornecedor, e, de outro, devolver à recorrente, via ressarcimento, o IPI pago a maior na compra do insumo.

Em outras palavras, corre sério risco a Fazenda se deixar de fazer cumprir certas formalidades que visam a reparar erros dos seus administrados.

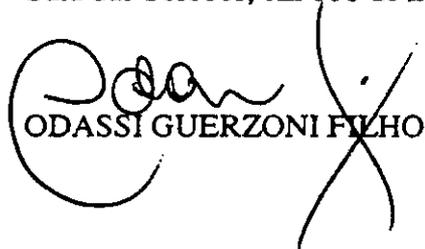
Correto, portanto, o posicionamento adotado pela autoridade fiscal que se baseou tanto no artigo 2º do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98) quanto no Parecer Normativo CST nº 739/71, que, no seu item "2", dispõe:

"2. Ocorre que as matérias-primas aludidas foram consideradas não tributadas a partir de 01/01/69, como se vê no Dec.-lei 400, de 31/12/68, em seu art. 2º, resultando daí que, se compradas a partir daquela data foram tributadas, o imposto foi pago indevidamente, não se admitindo, portanto, sua utilização como crédito. O mecanismo legal para recuperação do imposto recolhido deverá ser acionado pelo contribuinte de direito, e não pelo adquirente."

→ Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito do IPI incidente apenas sobre as aquisições dos insumos Telas e Gases.

Sala das Sessões, em 008 de novembro de 2006


ODASSI GUERZONI FILHO

