



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>10 / 04 / 06</u> VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : CVG CIA. VOLTA GRANDE DE PAPEL
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PRESCRIÇÃO.

A contagem do prazo de cinco anos para escrituração e aproveitamento dos créditos de IPI inicia-se na data de entrada dos insumos que dão direito ao crédito.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS.

A aquisição de insumos produzidos em regiões beneficiadas com isenção de IPI não dá direito a creditamento fiscal.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS.

Inexiste direito de crédito de IPI, relativamente às entradas de insumos não tributados.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO.

Os insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo.

CRÉDITOS BÁSICOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO.

A entrada de bens do ativo permanente e os custos indiretos de produção não geram direito de crédito, por não se caracterizarem como insumos.

ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS COMPENSATÓRIOS.

Inexiste previsão legal para a incidência de juros compensatórios, no caso de ressarcimento de créditos de IPI.

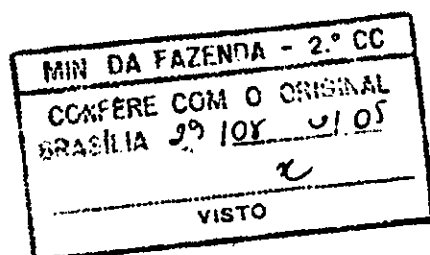
MULTA. CONFISCATORIEDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO.

O afastamento da aplicação de lei, fundado em razão de alegada inconstitucionalidade, somente pode ser aplicado pelos órgãos julgadores administrativos nas hipóteses do art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa Selic tem autorização legal no Código Tributário Nacional.

Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CVG CIA. VOLTA GRANDE DE PAPEL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto aos insumos isentos. Vencidos os Conselheiros Gustavo Vieira de Melo Monteiro, Sérgio Gomes Velloso, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Rogério Gustavo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZEN A - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 07 / 05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

Dreyer; II) por maioria de votos, quanto aos insumos não tributados e à atualização dos créditos extemporâneos. Vencido o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer; e III) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

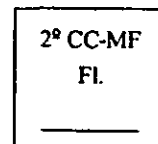
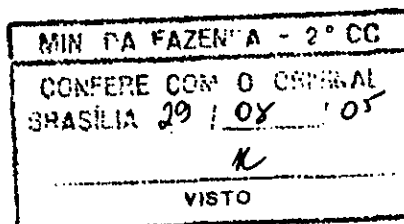
Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Antonio Francisco
José Antonio Francisco
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e Mauricio Taveira e Silva.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

Recorrente : CVG CIA. VOLTA GRANDE DE PAPEL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 878 a 912), acompanhado de arrolamento de bens (fls. 862 a 877), apresentado contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS (fls. 842 a 860), que manteve parcialmente lançamento do IPI (fls. 597 a 664), efetuado em 1º de junho de 2004, relativamente a períodos de apuração ocorridos entre abril de 1999 e dezembro de 2002.

Apuraram-se, no auto de infração, irregularidades na escrituração de créditos básicos.

A primeira infração referiu-se à escrituração extemporânea de créditos, de 21 de fevereiro de 2000 até 31 de dezembro de 2002, por meio da emissão de notas fiscais de entrada, até maio de 2002, e por registro direto no livro Registro de Apuração do IPI, a partir de junho.

As entradas referiram-se a matérias-primas, material de manutenção de máquinas, partes e peças de máquinas, etc., isentas ou não tributadas e *"ainda sem direito a apropriação de créditos de IPI"*. Segundo apurou a Fiscalização, *"sobre o valor de cada uma das notas fiscais de entradas foram aplicadas, s. m. j., a(s) alíquota(s) média(s) de IPI dos produtos vendidos no período e corrigidos até a data do creditamento"*.

O creditamento ocorreu a partir do terceiro período de apuração de fevereiro de 2000, relativamente a entradas ocorridas a partir de 2 de março de 1990, segundo as tabelas de fls. 611 a 613.

Esclareceu ainda a Fiscalização que a interessada requereu ressarcimento em espécie de parte do crédito escriturado, no Processo nº 13976.000558/2002-80, tendo promovido o estorno dos créditos na escrituração. Nesse processo, alegou que seu direito teria previsão no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

A segunda infração referiu-se ao creditamento de valores relativos a entradas de partes, peças e acessórios de máquinas do ativo imobilizado e de aquisições de materiais utilizados na lavagem de feltros e telas pertencentes a máquina de fabricação de papel, que, segundo a Fiscalização, não dariam direito a crédito, por falta de previsão legal.

A ementa do acórdão da DRJ em Porto Alegre - RS foi a seguinte:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI"

Período de apuração: 10/04/1999 a 31/12/2002

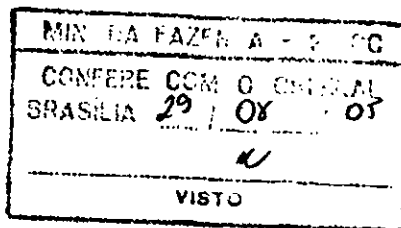
Ementa: CRÉDITOS DO IPI.

I - Insumos admitidos: dão direito a crédito do IPI as aquisições de produtos que guardam semelhança com matérias-primas ou produtos intermediários, por exercerem, na operação de industrialização, função análoga a dos citados insumos, e não sendo passíveis de inclusão no ativo permanente.

II - Insumos desonerados do IPI: inexistente o direito a crédito do IPI, na aquisição de insumos não onerados pelo referido imposto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

III - Correção monetária: inexistência de previsão legal para correção monetária dos créditos escriturais do IPI.

IV - Prescrição: o direito de aproveitamento dos créditos válidos do IPI fica sujeito ao prazo de prescrição de cinco anos, contados da entrada dos insumos no estabelecimento.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade da multa de ofício.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, por qualquer motivo, é acrescido de juros de mora, calculados pela aplicação da taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo para pagamento.

Lançamento Procedente em Parte".

Segundo o Acórdão, aprovado por maioria de votos, os produtos de limpeza e impermeabilização de feltro e de tela, tiner e xilol, dariam direito a crédito, por terem semelhança aos insumos, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

No recurso, a interessada alegou ter direito aos créditos decorrentes de entradas de insumos não-tributados, sujeitos a alíquota zero e isentos, em face do princípio da não-cumulatividade. Citou decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria e alegou que, no caso de haver decisão do STF, os Conselhos de Contribuintes não estariam impedidos de analisar questão que versasse sobre inconstitucionalidade de lei.

Quanto à prescrição, alegou que somente após a decisão do STF no RE nº 212.484-2/RS, publicada no Diário de Justiça de 27 de novembro de 1998, é que poderia exercer o direito de crédito, de forma que seria aquela data o termo inicial do prazo prescricional.

Ademais, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de cinco anos de prescrição previsto no art. 168 do CTN somente se iniciaria após os cinco anos relativos à homologação tácita, de acordo com jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

Quanto à correção monetária, alegou que, não podendo o contribuinte escriturar os créditos, por "*óbice do próprio fisco*", seria ela devida. Citou ementa e trecho de decisão do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual caberia a correção monetária, quando a escrituração não pudesse ser efetuada "*por óbice do fisco, sem observância à suspensão cautelar da norma autorizadora*". Além disso, citou também ementas de decisões do STJ, dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da matéria.

Ainda alegou que teria direito de crédito, relativamente às aquisições que se caracterizassem como custos indiretos de fabricação e a bens do ativo permanente.

As restrições dos RIPI de 1982 e 1988, segundo a recorrente, não encontrariam respaldo na lei e na Constituição Federal, sendo inaceitáveis. Citou opinião da doutrina e ementas e trechos de decisões judiciais.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

MIN DA FAZEN A - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 04 / 05
<i>N</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Por fim, contestou a aplicação da multa, que seria confiscatória, e os juros, que não poderiam ser exigidos com base na taxa Selic, segundo entendimento do STJ.

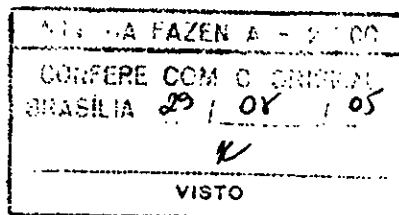
É o relatório.

[Assinatura] *[Assinatura]*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

1 - Prescrição

Conforme já esclarecido no relatório, o creditamento ocorreu a partir do terceiro período de apuração de fevereiro de 2000, relativamente a entradas ocorridas a partir de 2 de março de 1990.

Alega a recorrente que somente poderia ter exercido o direito de crédito a partir da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 212.484-2/RS.

A tese de que o prazo prescricional correria a partir da data de publicação de decisão do Supremo Tribunal Federal não pode ser aplicada ao presente caso.

Primeiramente, porque não se tratou de decisão que declarou inconstitucional lei ou ato normativo, mas sim de decisão que reconheceu suposta existência de direito, em face da Constituição Federal. Dessa forma, não há sequer a possibilidade de haver futura publicação de resolução do Senado Federal a respeito da matéria.

Ademais, não se tratou de decisão proferida em ação direta, inexistindo efeito *erga omnes*.

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha exarado decisões reconhecendo o direito de crédito, a questão, ao menos no que tange aos insumos de alíquota zero, ainda está em debate no RE nº 353.657, sendo que, após sessão do plenário de 15 de dezembro de 2004, havia seis votos contrários à tese de existência do direito de crédito, nos casos de insumos de alíquota zero e não tributados, e apenas um a favor.

Ao caso de creditamento no livro Registro de Apuração do IPI, não se aplicam as normas relativas à restituição de tributos.

De fato, a prescrição prevista no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) é relativa à ação de repetição de indébito, que somente é cabível no caso de pagamento indevido ou a maior do que o devido.

No caso em questão nos presentes autos, trata-se de creditamento escritural extemporâneo de créditos de IPI.

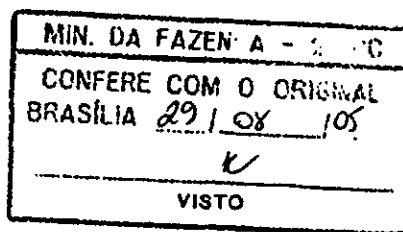
A prescrição rege-se pela aplicação da disposição do Decreto nº 20.910, de 1932, que instituiu um prazo prescricional de cinco anos, contados a partir da violação do direito, para todas as ações contra os entes estatais.

A situação é semelhante à do crédito-prêmio de IPI, em relação ao qual o Superior Tribunal de Justiça já formou jurisprudência:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503



"TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. PRAZO PRESCRICIONAL. DECRETO Nº 20.910/32.

1. Nas ações em que se busca o aproveitamento de crédito do IPI, o prazo prescricional é de cinco anos, nos termos do Decreto nº 20.910/32, por não se tratar de compensação ou de repetição.

2. Agravo regimental improvido." (STJ, Segunda Turma, AGA nº 556.896/SC, relator Min. Castro Meira, DJ de 31 de maio de 2004, p. 276)

Portanto, o prazo de cinco anos deve ser contado a partir do período de apuração em que ocorreram as entradas dos "insumos".

Veja-se, ademais, que a tese da recorrente somente poderia ser aplicada aos casos dos insumos desonerados, uma vez que a citada decisão do STF somente tratou de tal matéria.

2 - Insumos isentos

Conforme já noticiado, as questões relacionadas ao direito de crédito de IPI, relativamente a insumos isentos, de alíquota zero e não tributados, ainda estão em debate no Supremo Tribunal Federal.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE nº 212.484: não ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/lt/frame.asp?classe=RE&processo=212484&origem=IT&cod_classe=437, <23 jul 2004>):

"Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente, em diferimento."

Mais adiante continua:

"Com a vênica do eminente Ministro-Relator, ousa divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22 / 07 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA, e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia *"inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo"*.

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RIPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendendo não haver, na prática, razão jurídica para o creditamento.

3 - Insumos não-tributados

Em relação aos produtos não tributados, não se pode olvidar que o sistema de não-cumulatividade adotado no Brasil é o de "imposto sobre imposto" e não o de "base sobre base", que é o caso do IVA europeu.

Dessa forma, a tributação do IPI incide sobre toda a base de cálculo do produto.

O produto fabricado não se confunde com o produto ao qual é integrado, que é tributado. O produto fabricado é tributado como um todo, porque é um bem específico e indivisível para efeitos de tributação. Não há como argumentar, no caso, que a parte do produto fabricado em que foi utilizado o insumo também deve ser não tributado, por que não existe, juridicamente, essa parte após a fabricação.

Ademais, não se pode cogitar da possibilidade de creditamento se não havia incidência do imposto na operação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 08 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Esse raciocínio também é plenamente aplicável ao caso de insumo de alíquota zero e poderia ser aplicado ao caso dos insumos isentos. Entretanto, a razão do creditamento, no caso da isenção, não seria dar isenção ao produto fabricado, mas manter os efeitos da isenção do insumo.

Importa esclarecer que o IPI incide durante um processo (uma sequência) de produção. A incidência inicia-se com a saída do primeiro insumo produzido e encerra-se com a operação de consumo do produto fabricado.

As operações anteriores à primeira etapa de produção não estão abrangidas pela sistemática de incidência do imposto.

Cogita-se, no caso da isenção, de manter os efeitos de uma norma positiva (norma isentiva), aplicável a uma etapa dessa sequência produtiva.

Há uma norma isentiva positiva, porque as etapas que compõem a sequência de produção estão naturalmente sujeitas à incidência do imposto.

Se a intenção é desonerar uma das etapas que compõem a sequência de produção, então a norma positiva seria necessária para afastar a incidência.

No caso de não tributação, inexistente norma positiva, pois simplesmente não há previsão de tributação para a etapa relativa à aquisição do insumo, que está fora da sequência produtiva sujeita à incidência do imposto.

Os produtos tributados (fabricados na sequência produtiva), por sua vez, estão sujeitos, na sua totalidade, à incidência do IPI, havendo apenas que se respeitar a não-cumulatividade.

Veja-se que, da mesma forma que a concessão de crédito a produtos de alíquota zero, a tese que defende o direito de crédito a insumos não tributados adota a alíquota média dos produtos fabricados, para cálculo do crédito, em face de inexistir na TIPI alíquota específica.

O efeito desse cálculo equivale ao de excluir da base de cálculo do produto fabricado o custo de aquisição do insumo não tributado. Pretende-se, assim, transformar a técnica de não-cumulatividade adotada pela Constituição Federal, que é a de imposto sobre imposto, naquela própria dos impostos sobre valor agregado (base sobre base).

A incoerência da tese reside no fato de distorcer a técnica exatamente para os casos em que ela não resulta em direito de crédito. Viola, dessa forma, o fato de que o IPI incide sempre sobre o valor total do produto e não apenas ao que lhe foi agregado. A não-cumulatividade, no caso do IPI, é resolvida por um elemento exterior aos que compõem a hipótese de incidência do imposto, que é o direito escritural de crédito.

Esclareça-se que, sendo, segundo a legislação, a hipótese de incidência do IPI a “saída” do produto tributado do estabelecimento industrial, há três condições para que a incidência ocorra: 1) trate-se de produto industrializado; 2) o estabelecimento seja contribuinte (industrial); e 3) o produto saia do estabelecimento.

Veja-se que não é necessário que o estabelecimento industrial tenha efetuado alguma industrialização no produto para que a saída seja tributável. A primeira condição acima citada é de que o produto seja industrializado, o que pode ter ocorrido numa operação anterior.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

MIN. DA FAZENDA - C
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 08 / 05
N
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Dessa forma, é clara a legislação do IPI no sentido de que, se o estabelecimento industrial adquirir produto industrializado e a ele der saída, sem ter efetuado industrialização, ainda assim o fato gerador do IPI ocorrerá na saída do produto.

Voltando à análise dos produtos NT, há que se ter em conta, nesse contexto, que qualquer processo industrial inicia-se com a utilização de produtos não tributados, uma vez que tudo o que é produzido tem por origem algum bem extraído da natureza.

Dessa forma, segundo a tese que defende o direito de crédito, quando o extrativista, agricultor ou qualquer outra que retirasse o produto NT da natureza fosse apenas comerciante e o alienasse ao industrial, este passaria a ter direito de crédito, excluindo da tributação da fase seguinte, mediante o registro de crédito, o insumo NT.

Entretanto, se o industrial fosse também o extrator, pelo fato de não adquirir o produto NT de terceiro, não caberia creditamento, o que implicaria a tributação por inteiro do produto fabricado.

Fica evidente, assim, que a mera "saída" do produto NT de um estabelecimento para outro implicaria o direito de crédito, o que é inadmissível.

Veja-se que, quando o raciocínio é efetuado com produtos tributados, quando não tenha havido industrialização em uma das etapas, não aparece tal distorção.

Ademais, não se pode aplicar tal raciocínio ao caso de isenção, pois, se o produto isento aparecer em operação intermediária é por que houve alguma industrialização, o que impediria a comparação de tal hipótese com o caso dos produtos NT.

No caso de saída de produto NT, somente a última condição, daquelas três enumeradas anteriormente, é verificada (saída do produto), ficando evidente que não há fato gerador do imposto.

O objetivo do creditamento é dar efetividade à não-cumulatividade. Por isso, somente pode dar origem a crédito básico o imposto que foi devido na operação anterior.

Dessa forma, é impossível que de uma operação que não represente hipótese de incidência do IPI resulte direito de crédito básico.

A concessão de crédito, nessa hipótese, é um claro equívoco.

4 - Insumos de alíquota zero

Após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação, ao final, é, em princípio, igual ao apurado pela aplicação da alíquota do produto final sobre o valor de sua base de cálculo, uma vez que, sendo esse valor maior do que os créditos, é devida a diferença, e, sendo menor, o contribuinte passa a ter direito de crédito, que poderá ser utilizado, na pior das hipóteses, para compensar débitos de outros tributos federais.

O IPI é um imposto mais complexo do que o IVA, pois tem alíquotas variadas. As alíquotas do IPI, inicialmente fixadas pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, podem ser alteradas pelo Poder Executivo, segundo o art. 4º, I e II, do referido decreto-lei, "quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 08 / 05
<i>N</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Estas alterações incluem a redução da alíquota a zero e a sua majoração em até trinta pontos percentuais.

Além disso, segundo a Constituição Federal, a fixação das alíquotas deverá atender o princípio da seletividade, sendo tanto menores quanto mais essenciais os produtos tributados.

Esse sistema não seria possível no IVA, pois a seletividade, na prática, só se aplica aos produtos acabados. Os produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagens, podem ser, em princípio, utilizados na fabricação de produtos diversos e sua essencialidade depende da do produto em cuja fabricação sejam utilizados.

As distorções que eventualmente existam, no caso do IPI, são corrigidas naturalmente pela compensação com os créditos (conforme acima exposto, o resultado final da tributação do IPI é, em regra, a alíquota aplicada ao valor do produto acabado), o que não ocorreria no modelo do IVA, cuja incidência é estanque.

Em relação aos produtos acabados, a alíquota zero visa a sua desoneração, em função da essencialidade e dos objetivos de política governamental. Já em relação aos insumos, seu objetivo se conforma à tributação dos produtos em que são empregados.

Pode ocorrer que todos os produtos em que são empregados um certo insumo sejam isentos, de alíquota zero ou imunes, ou que apenas certos produtos o sejam.

No primeiro caso, a alíquota do insumo seria naturalmente fixada em zero para evitar a incidência do imposto na operação anterior, com apuração de saldo credor na seguinte.

É só aparentemente vantajoso para a União fixar alíquota positiva para todos os insumos para obter uma antecipação do valor do imposto. De fato, a incidência do imposto nessa situação acarretaria crédito para o estabelecimento comprador, que resultaria em direito a ressarcimento. Como consequência, o pedido de ressarcimento desse crédito exigiria da máquina administrativa um custo com processos, análises e diligências, que tornaria desvantajosa a incidência do imposto na operação anterior.

No segundo caso, havendo também produtos fabricados tributados a alíquotas positivas, a vantagem ou não da fixação da alíquota dos insumos em zero depende do volume de produção dos produtos tributados e de suas alíquotas.

Num caso em que a matéria-prima seja majoritariamente empregada em produtos essenciais de alíquota zero, certamente a alíquota do insumo deve ser fixada em zero para não gerar saldo credor para os fabricantes desses produtos, evitando o aumento de custos, tanto para a administração fiscal como para os contribuintes.

Veja-se, por exemplo, o caso do malte, que é empregado na fabricação de vários alimentos essenciais e também na fabricação de cerveja. Sua alíquota é zero porque a alíquota dos produtos essenciais nos quais é empregado também é zero. Se fosse adotada uma alíquota positiva, em face de o insumo ser empregado na fabricação da cerveja, não haveria aumento de arrecadação e os produtores de malte arcariam com custos administrativos, em razão da necessidade de pedido de ressarcimento ou efetuação de compensação, e a Receita Federal ainda teria que fiscalizar os produtores para analisar o direito de crédito.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZEN
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 20 / 07 / 05
K
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

Há outros exemplos de insumos que têm alíquota zero, como o açúcar (2940.00) e a glicose (1702.30.01), e são utilizados em vários produtos alimentícios essenciais e em outros, tributados a alíquotas positivas (Ex.: 2202.10.00).

Considerando-se que a técnica de fixação de alíquotas do IPI exige a utilização de uma tabela (TIPI), em que os produtos são classificados de acordo com regras próprias, não seria possível, por exemplo, separar o malte pelo seu emprego no produto final. Em outras palavras, não seria possível, da tabela, constarem duas classificações diversas para o malte, uma, por exemplo, para "malte utilizado na fabricação de cerveja", com alíquota positiva, e outra para "outros maltes", com alíquota zero.

Portanto, é inegável que a utilização de insumos em produtos essenciais exige a fixação de sua alíquota em zero.

A concessão de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero, por sua vez, desvirtuaria completamente o sistema.

Primeiramente, por que se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo "imposto sobre imposto", quando a empresa fabricante de produto não essencial adquira insumo de alíquota zero, esse produto será tributado, ao final, pelo valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço.

Assim, no exemplo citado, a fixação da alíquota da cerveja levou em conta essa técnica. Se se admitisse o creditamento, haveria uma diminuição da tributação que se pretendeu impor ao produto acabado.

Ademais, como a alíquota prevista na TIPI para o insumo é zero, para possibilitar o cálculo do direito de crédito, relativamente a insumos de alíquota zero, criou-se um método para determinar a alíquota, que consiste na apuração da alíquota média dos produtos em que os insumos são empregados. Portanto, de acordo com esse método, quanto menos essenciais os produtos acabados, maior seria o direito de crédito de seus fabricantes.

Assim, reconhecer o direito de crédito nesses casos poderia gerar uma distorção no fornecimento dos insumos, já que os fabricantes de produtos não essenciais poderiam pagar preço maior pelos insumos, o que provocaria, indiretamente, um desequilíbrio nas condições de concorrência para os fabricantes de produtos essenciais.

Enfim, os consumidores de produtos essenciais pagariam a conta da redução da carga tributária dos produtos não essenciais, distorcendo completamente o princípio da seletividade e os objetivos da política governamental.

Nesse caso, nem mesmo o aumento da alíquota do produto não essencial pelo Executivo resolveria o problema, pois haveria, em consequência, aumento do direito de crédito dos seus produtores. Então, restaria ao Executivo aumentar a alíquota dos insumos, prejudicando os produtores e os fabricantes de produtos essenciais, em razão dos efeitos já anteriormente citados.

São essas as considerações mais importantes a respeito do tema, mas ainda há algumas outras que devem ser colocadas.

A primeira delas é o fato de não ter a emenda Passos Porto, relativamente ao ICMS, previsto a anulação de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero. No contexto do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

ME. A FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 06 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

objetivo da emenda constitucional, isso somente pode ter ocorrido pelo fato de nunca se ter imaginado que esse direito pudesse existir. Da mesma forma, tampouco previu a lei a forma de calcular o alegado direito.

Ademais, alíquota zero não se confunde com isenção.

Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.

Portanto, no caso geral, a alíquota deve ser fixada por lei, da mesma forma que a isenção, e, nesses casos, a fixação de alíquota em zero tem os mesmos efeitos de isenção, pois é concedida por lei e somente pode ser revogada por lei.

Isso não significa que alíquota zero seja isenção, mas sim que a lei pode usar a técnica de fixar a alíquota em zero para conceder a isenção. Assim, alíquota zero representa isenção somente quando for fixada por lei, mas desde que somente lei possa revogá-la.

No caso do IPI, entretanto, isso é impossível, pois a fixação das alíquotas deve ser feita por produto e o Poder Executivo pode aumentá-la em até trinta pontos percentuais, de acordo com sua política governamental, não estando sujeita a matéria aos princípios da legalidade e da anterioridade geral.

Então, pelo fato de a fixação da alíquota se destinar à execução da política governamental e ao princípio da seletividade, no caso do IPI, a lei não pode utilizar a técnica de fixação de alíquota em zero para concessão de isenção.

Ademais, a isenção incide sobre algum dos aspectos da hipótese de incidência, como a base de cálculo (redução a zero), o sujeito passivo (isenção subjetiva), o local de ocorrência do fato gerador (incentivo regional), etc., sendo que a alíquota é entidade jurídica externa ao fato gerador. A esse respeito, vale a pena citar as conclusões de Geraldo Ataliba¹, logo após ter citado Alfredo Augusto Becker:

"44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza do débito. A alíquota, um fator genérico. Dizemos 'individual', a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato impositivo) realizado. Sendo perspectiva dimensível do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato impositivo tem a sua dimensão)."

44.13.1 Já a alíquota - por ser estabelecida objetivamente em lei - é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação."

44.14. Do exposto, se vê que a base calculada é uma grandeza insita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base impositiva, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."

SAU

¹ Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1993, p. 103).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 23 / 01 / 05
<i>R</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

Ainda se deve analisar a mais absurda das alegações utilizadas para defender a existência de crédito, que é a afirmação completamente falsa de que não existiriam limites constitucionais para o direito de crédito, em função do princípio da não-cumulatividade.

Ora, é óbvio que, se o direito de crédito decorre da não-cumulatividade, seu limite é exatamente o que permite que ela seja cumprida, de acordo com o método adotado pela Constituição Federal, que é o de "imposto sobre imposto". Ir além disso é distorcer a Constituição.

Se o modelo adotado no Brasil para a não-cumulatividade é o de "imposto sobre imposto", então é óbvio que, se a alíquota é zero na operação anterior, a inexistência de crédito na operação subsequente, além de não violar o princípio, é decorrência direta de sua própria aplicação.

Assim, é inadmissível o creditamento, relativamente a insumos de alíquota zero e não tributados.

5 - Bens do ativo permanente

O creditamento do IPI, relativamente aos bens do ativo permanente, é expressamente vedado pelo Regulamento do imposto.

A razão da vedação é o fato de que não se trata de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, nem se caracterizam os referidos produtos como insumos.

Esses bens não estão envolvidos no processo produtivo como insumos. Conforme esclarecido anteriormente, o IPI incide no processo produtivo. Quando o bem, adquirido para o ativo permanente, sai do fabricante para o estabelecimento em que será utilizado, encerra-se a possibilidade de incidência do imposto, pois o processo produtivo desse bem encerrou-se definitivamente. A partir daí, não há mais que se falar em incidência do imposto, nem, portanto, em direito de crédito.

É caso semelhante ao que anteriormente foi exposto, relativamente aos insumos não-tributados, que não dão direito de crédito, uma vez que a operação de saída ocorreu anteriormente ao início do processo de industrialização. Aqui se está na outra ponta, a do encerramento do processo de industrialização.

Por fim, esclareça-se que a Constituição Federal, confirmando essa conclusão, ao tratar da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II), prevê a compensação com o imposto da operação anterior. Portanto, refere-se à operação anterior do processo produtivo do produto em que os insumos são empregados. Como os bens do ativo permanente não fazem parte desse processo, não estão incluídos na "operação anterior".

6 - Custos indiretos

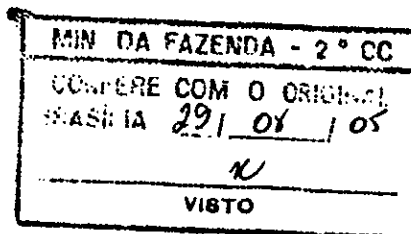
O Regulamento, no tocante aos créditos básicos, refere-se a produto consumido no processo industrial. Cabe esclarecer que a referência ao termo não consta expressamente do art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações dos Decretos-Leis nºs 34, de 1966, e 1.136, de 1970, que estabelecem como condição para o creditamento a destinação do produto adquirido "à comercialização, industrialização ou acondicionamento".

[Assinaturas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503



O regulamento, por sua vez, impôs duas condições, ao estabelecer a possibilidade de crédito: tratar-se de produto consumido no processo produtivo e não integrar o produto o ativo permanente.

Já a Constituição Federal diz que a não-cumulatividade se processa pela compensação do imposto cobrado na operação anterior (art. 153, § 3º, II).

A lei, na realidade, estabelece uma condição bastante restritiva, dizendo que os créditos referem-se a "produtos entrados", de forma que a comercialização, a industrialização e o acondicionamento mencionados referem-se à destinação do próprio produto.

Nesse contexto, o Regulamento impôs limites menos restritivos às disposições legais, esclarecendo que os produtos consumidos no processo e que não se destinem ao ativo permanente também geram direito de crédito.

Ao assim proceder, o Regulamento aparentemente impôs limites que permitiriam a interpretação realizada pela recorrente, entendendo que todo produto que fosse consumido no processo industrial e não se destinasse ao ativo permanente pudesse gerar direito de crédito.

Partindo dessas premissas, não se pode admitir que o Regulamento possa estender os limites legais, sob pena de ilegalidade. Então, é preciso interpretar as disposições regulamentares de forma a compatibilizá-las com as disposições legais.

Assim, a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, é a mais adequada, uma vez que identifica uma característica das matérias-primas e dos produtos intermediários, comum também a outros produtos utilizados no processo industrial, que justifica o reconhecimento do direito de crédito, que é o contato físico com o produto (item 10.1).

7 - Correção monetária

No que diz respeito à decisão judicial citada pela interessada como jurisprudência para o reconhecimento do direito à correção monetária, constou claramente da decisão que, naquela hipótese, a proibição do creditamento ocorreu "*sem observância à suspensão cautelar da norma autorizadora*", o que não é o caso dos presentes autos.

Ademais, as decisões judiciais apenas fazem lei entre as partes, de forma que, a um, as decisões citadas não garantem à recorrente o direito à correção monetária, e a dois, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, relativas ao direito de crédito de produtos isentos, não tributados e de alíquota zero, proferidas em sede de recursos especiais, não possibilitaram à recorrente que passasse a efetuar o creditamento.

Por fim, não há previsão legal que permita a incidência de juros, no caso de ressarcimento de IPI.

Esclareça-se que não se está falando de correção monetária, mas de juros compensatórios.

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
CASO 29 / 08 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13976.000114/2004-14
Recurso nº : 128.579
Acórdão nº : 201-78.503

A data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso.

Como a incidência de juros depende de expressa previsão legal, não cabe a sua incidência no presente caso.

8- Multa confiscatória

Quanto às alegações acerca de que as exigências da multa (confisco) e dos juros não estariam de acordo com a Constituição Federal, não devem ser apreciadas, conforme já esclarecido.

Entretanto, cabe ressaltar que as penalidades pecuniárias não se sujeitam ao princípio de vedação ao confisco, que, de acordo com a Constituição Federal, art. 150, IV, aplica-se aos tributos.

Ademais, o objetivo da multa, especialmente a de ofício, de natureza punitiva, é exatamente a de penalizar o infrator por meio de um confisco de parte de seu patrimônio.

Outra questão é a de saber se o legislador ultrapassou os limites constitucionais de razoabilidade, ao instituir os percentuais das multas. Sendo questão de controle constitucional do devido processo legal substantivo, não têm os Conselhos de Contribuintes atribuição para apreciá-las.

Por fim, de acordo com o art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, o afastamento da aplicação de lei, em face de alegada inconstitucionalidade, somente pode ser aplicado, nos casos especificamente previstos no art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

9 - Juros de mora

Quanto aos juros de mora, o art. 161, § 1º, do CTN, permitiu que a lei estabelecesse modo diverso de sua incidência, relativamente ao disposto no *caput*.

O CTN não proibiu que fosse adotada taxa variável, nem que tal taxa pudesse superar a de 1% ao mês.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO