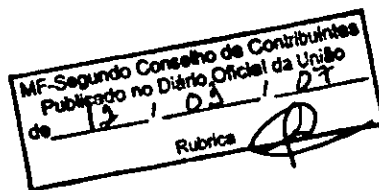




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

Recorrente : COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS. INSUMOS ISENTOS. CRÉDITOS. É incabível crédito de IPI na aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem isentos, mesmo que a isenção seja decorrente de sua destinação à industrialização na Zona Franca de Manaus.

NORMAS PROCESSUAIS. DECISÕES DO STF. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APLICAÇÃO. Impõe-se à Administração Pública Federal a observância de decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional somente após realizados os procedimentos estabelecidos no Decreto nº 2.346, de 1997.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

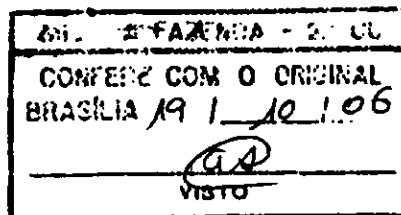
Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.

Antônio Bezerra Neto  
Presidente

Sílvia de Brito Oliveira  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/inp





Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

Recorrente : COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A

## RELATÓRIO

Com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo protocolizou, em 02 de julho de 2003, pedido de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundo de aquisições de insumos isentos no período de 1º de janeiro de 1999 a 31 de março de 2003.

Posteriormente, foram transmitidos pela peticionária Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), conforme fls. 25 a 40.

O pedido foi indeferido e as compensações foram consideradas não-declaradas pela autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Manaus e, após superadas questões surgidas em incidente processual concernente ao seguimento do processo, a manifestação de inconformidade apresentada foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife-PE (DRJ/REC), nos termos do Acórdão de fls. 204 a 209, proferido em 3 de fevereiro de 2006, para manter o indeferimento do ressarcimento e "*NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas*", pois entendeu a 5ª Turma de Julgamento daquela DRJ que não havia previsão legal para crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Inconformada com o julgamento do colegiado de piso, a contribuinte apresentou recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 214 a 229, para alegar, em síntese, que:

I – trata-se de insumos tributados pelo IPI que somente ficaram isentos em virtude de ela, adquirente, estar instalada na Zona Franca de Manaus, por isso, em face da não-cumulatividade desse tributo, registrara o crédito como se o imposto fosse devido, pela alíquota correspondente ao insumo e, portanto, o direito ao crédito é indiscutível;

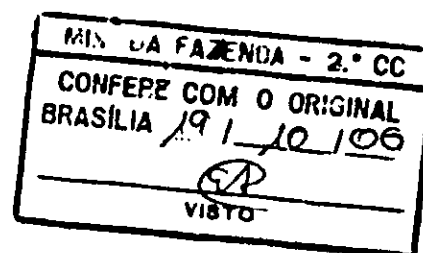
II – o direito ao crédito do IPI, na aquisição de insumos isentos, é matéria pacificada no Supremo Tribunal Federal (STF), cujo leading case foi o RE 214.484, devendo os órgãos administrativos aplicar o entendimento firmado, conforme impõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997; e

III – sobre o valor a ser ressarcido deve incidir a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic)

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do recurso para que seja reconhecido o seu direito ao ressarcimento, com os acréscimos decorrentes da aplicação da taxa Selic.

De se registrar que, em meio ao incidente processual registrado, a recorrente apresentou pedido de parcelamento dos débitos declarados para compensação que foi deferido pela unidade de origem.

É o relatório.





Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Cumpridos os requisitos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

A primeira argumentação da recorrente, com efeito, parece instigar o exame da questão sob a ótica de incentivo fiscal de caráter regional, com vista a verificar possíveis distinções jurídicas que autorizem tratamento tributário diverso do que se dispensa na hipótese de aquisição de insumos que gozem de isenção objetiva.

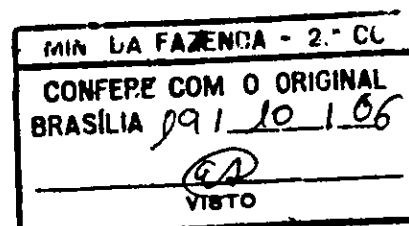
Todavia, considerando a estrita vinculação legal dos órgãos julgadores administrativos, que torna defeso afastar a aplicação do art. 9º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cujo teor caracteriza como objetivas todas as isenções do IPI, admitindo que se afaste essa objetividade apenas por disposição expressa de lei.

Ora, uma vez que não existe tal disposição para o caso da situação fática em exame, a apreciação da matéria deve seguir a mesma esteira da aquisição de insumos isentos em geral, independentemente de tratar-se de insumos que, se adquiridos para industrialização fora da Zona Franca de Manaus, não seriam isentos.

Assim, firmado que, por determinação legal, trata-se de isenção objetiva, cumpre apreciar a matéria à luz do dispositivo legal invocado para dar sustentação ao direito de ressarcimento, qual seja, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, que dispõe, *ipsis litteris*:

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.*

Note-se que, ao permitir o ressarcimento ou a compensação de saldo credor do IPI decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o precitado dispositivo legal pressupõe que tal aquisição, evidentemente, gere direito a crédito, vale dizer, que se configure hipótese de crédito permitido em lei, isto é, aqueles relacionados no Título VII, Capítulo IX, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98).





Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

Do texto regulamentar depreende-se que, salvo exceções legais, apenas geram direito a crédito do IPI as operações de compra de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem em que tenha havido efetivo pagamento do imposto, com destaque na nota fiscal. Portanto, não estando a situação em apreço – aquisição de insumo isento – em norma de exceção, verifica-se que ela não está contemplada em nenhum dispositivo do citado Capítulo IX do Ripi/98.

De se constatar então que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, refere-se a insumos insertos no campo de incidência do IPI e tributados com alíquota positiva, pois o alargamento que permitiu a lei não foi em relação às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mas em relação ao produto final industrializado com aplicação dos insumos adquiridos.

Esse alargamento consiste na permissão de se manter o crédito do IPI decorrente das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, mesmo quando tais aquisições sejam aplicadas na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, para, ao final do trimestre-calendário, após as deduções dos débitos do IPI regularmente escriturados, solicitar ressarcimento ou compensação de eventual saldo credor, pois, se não houvesse a inovação na ordem jurídica, impunha-se a observância dos arts. 171, § 1º, e 174, inc. I, alínea “a”, do Ripi/98, que prescrevem, *ipsis litteris*:

*Art. 171. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:*

(...)

*§1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a insumos que, sabidamente, se destinem a empregona industrialização de produtos isentos, saldos com suspensão, não tributados ou de alíquota zero, cuja manutenção não tenha sido autorizada pela legislação.*

(...)

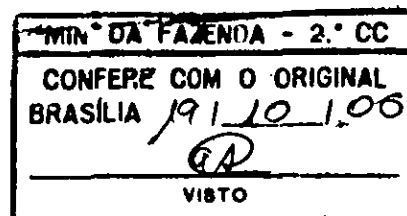
*Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:*

*I – relativo a matérias-primas, produtos intermediário e material de embalagem, que tenham sido:*

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;*

(...)

Dessa forma, conclui-se pois que a legislação do IPI em vigor não abriga o ressarcimento de créditos relativos a aquisição de produto intermediário e material de embalagem isentos e se isso fere o princípio constitucional da não-cumulatividade não cabe aqui discutir, pois a própria recorrente admite a incompetência da esfera administrativa para apreciar constitucionalidade de lei.





Processo n° : 10283.003925/2003-98  
Recurso n° : 133.850  
Acórdão n° : 203-11.191

Todavia, por bem esclarecer a opção feita pelo legislador para atender o princípio da não-cumulatividade, transcrevo voto da lavra do Presidente desta Câmara, Antonio Bezerra Neto, proferido no julgamento do recurso n° 129.820, julgado na sessão de 07 de julho de 2005:

(...)

*Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.*

*Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.*

*A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:*

*Métodos de Tributação não-cumulativa*

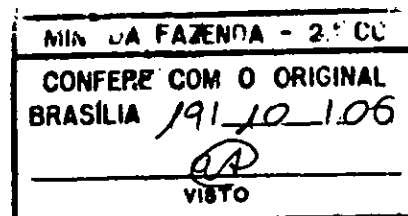
*- Método do Valor Agregado*

*Método da subtração ou "base contra base": subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.*

*Método da adição ou "método do valor acrescido": somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.*

*- Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.*

*Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou "imposto contra imposto", senão vejamos.*





Processo n° : 10283.003925/2003-98  
Recurso n° : 133.850  
Acórdão n° : 203-11.191

*O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:*

*Constituição Federal*

*"Art. 153(...)*

*§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)"*

*CTN*

*"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.*

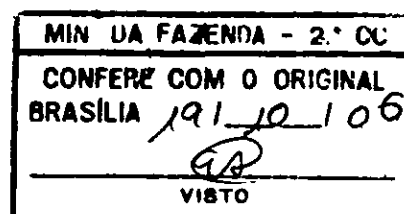
*Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes." (grifamos).*

*A leitura dos dispositivos 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.*

*Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo ... "dispondo a lei"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.*

*Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

*Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de*



6



Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

*coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.*

*Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!*

#### *Análise do método adotado pelo constituinte*

*Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:*

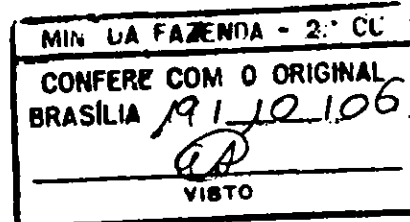
*-os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;*

*-o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação;*

*-o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência europeia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e*

*-o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?*

*Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:*





Processo n° : 10283.003925/2003-98  
Recurso n° : 133.850  
Acórdão n° : 203-11.191

*"a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da 'não-cumulatividade'. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade incontestada, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da 'intangibilidade da ordem constitucional'. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a 'não-cumulatividade', quais sejam, 'imposto sobre imposto', 'base sobre base' e a 'teoria do valor acrescido' (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério 'imposto sobre imposto' sob a forma de lançamento a crédito pelas 'entradas' e a débito pelas 'saídas'. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a 'teoria do valor acrescido', segundo a qual deve ser tributado o 'valor acrescido'. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:*

*'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.' (...)"*

*Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o "valor agregado", ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide "sobre" o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.*

*Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).*

*Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei n° 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.*

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 191 10 1 06
VISTO



Processo nº : 10283.003925/2003-98  
Recurso nº : 133.850  
Acórdão nº : 203-11.191

(...)

Sobre a incidência do Decreto nº 2.346, de 1997, note-se que a situação em exame não se subsume aos preceitos desse Decreto, visto que a observância pela Administração Pública Federal de decisões do STF, com interpretação inequívoca e definitiva de texto constitucional, é imposta apenas na hipótese de decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade (ADIn) e, no caso de inconstitucionalidade declarada em controle difuso, após a publicação de Resolução do Senado Federal, para produção de efeito erga omnes, conforme depreende-se do art. 1º do referido Decreto, que dispõe, *ipsis litteris*:

*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.*

(...)

(Grifou-se)

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso, ficando, assim prejudicada a apreciação da matéria relativa à incidência da taxa Selic.

Sala das Sessões em 22 de agosto de 2006

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

