



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10480.007150/2002-12
Recurso nº 131.398 Voluntário
Matéria IPI - Ressarcimento (correção monetária)
Acórdão nº 203-12.642
Sessão de 11 de dezembro de 2007
Recorrente COMPANHIA DE PRODUTOS CONFIANÇA
Recorrida DRJ-RECIFE/PE



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -
IPI

Período de apuração: 01/09/1993 a 31/12/1998

Ementa: IPI, CRÉDITOS BÁSICOS.
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

É vedada a atualização monetária de créditos meramente escriturais por absoluta falta de previsão legal.

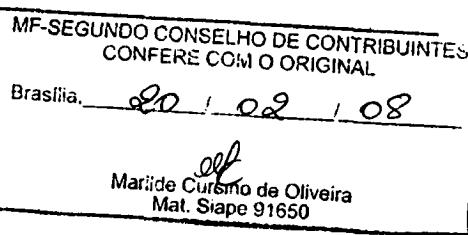
IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS ORIGINADOS DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS CUJA SAÍDA É ISENTA OU SUBMETIDA À ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA N° 8.

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

IPI. CRÉDITOS FÍCTOS ORIGINADOS DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO EM PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não geram direito a créditos de IPI os insumos isentos, não tributados, ou sujeitos à alíquota zero, ainda que empregados em produtos tributados.

Período de apuração de 30/09/1993 a 05/06/1997



Conf

Processo n.º 10480.007150/2002-12
Acórdão n.º 203-12.642

Brasília,

20/02/08

CC02/C03

Fls. 325

oef
Marilde Cusino de Oliveira
Mat. Siape 91650

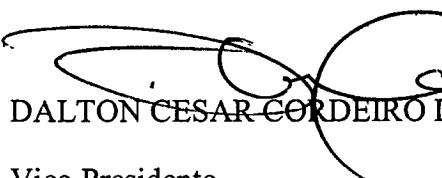
IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECRETO nº
20.910/32. PRESCRIÇÃO.

Eventual direito a pleitear-se ressarcimento de créditos básicos de IPI prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Luciano Pontes de Maya Gomes, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões.

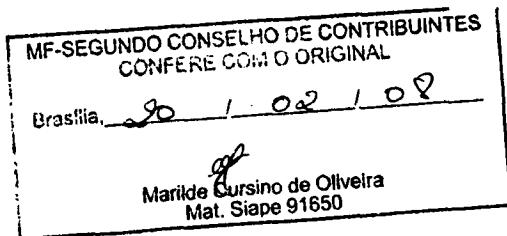

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais (Suplente).



CC02/C03
Fls. 326

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de IPI, cuja entrega se formalizou no dia 05/06/2002, no valor de R\$ 113.327,57, relativo, segundo informação contida no item 14 do formulário, a "Saldo a compensar referente a diferença do valor histórico do crédito para o valor atualizado pela UFIR até 31/12/95 Taxa SELIC a partir de 01/96". (sic)

Ao Pedido de Ressarcimento foram juntadas cópias de folhas do Livro Registro de Entradas e do Registro de Apuração do IPI, relativas ao período de 30/09/1993 a 31/12/1998. Não há qualquer demonstrativo que evidencie quais as parcelas que compõem o valor pleiteado.

Na mesma data, foi formalizada a entrega de Pedido de Compensação de débitos vencidos.

Despacho Decisório da DRF em Recife, indeferiu totalmente o pleito sob o argumento de que, até 31/12/1998, somente os créditos incentivados eram passíveis de ressarcimento, na forma dos artigos 157 a 162 do RIPI/98, bem como pelo fato de não existir previsão legal para a correção de créditos do IPI.

Na Manifestação de Inconformidade, a interessada diz que o Pedido de Ressarcimento versa sobre créditos de IPI atualizados monetariamente, referentes a, *verbis*: a) créditos de IPI acumulados e oriundos de insumos, materiais de consumo, produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagem consumidos no processo produtivo da Requerente, e adquiridos com isenção, aliquota zero de IPI, bem como produtos não tributados; b) créditos de IPI acumulados em virtude de saídas não tributadas, devido à imunidade conferida às exportações decorrentes da utilização de créditos provenientes da aquisição de insumos, materiais de consumo, produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagem consumidos pela Requerente no processo fabril de produtos finais".

Centra toda a sua argumentação na necessidade de observância ao princípio da não-cumulatividade do IPI, o qual, segundo ele, estaria sendo violado ao ser negado o seu pedido.

A 5ª Turma da DRJ em Recife, por meio do Acórdão nº 10.014, de 29/10/2004, indeferiu totalmente sua Manifestação de Inconformidade, em decisão assim ementada:

"Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI 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. IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR À LEI nº 9.779/99. Os créditos básicos somente podem ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/99, alcança exclusivamente os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a

Cmf

Brasília, 20 / 02 / 08

CC02/C03
Fls. 327

af
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

partir de 1º de janeiro de 1999, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 33/99. CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero ou adquiridos sob regime de isenção. O direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na origem. CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS COMPENSATÓRIOS. Não incide correção monetária nem juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI. ARGÚIÇÃO 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.

Solicitação Indeferida."

No Recurso Voluntário a interessada praticamente repete os argumentos postos quando da Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

Cay

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20 / 02 / 08

[Signature]
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 328

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo (cientificado da decisão da DRJ em 17/08/2005, a interessada apresentou o recurso voluntário em 14/09/2005) e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Interessante notar neste processo que o Pedido de fl. 1 faz menção a um pleito relacionado tão somente à **atualização monetária de créditos de IPI**, enquanto que as argumentações da interessada, tanto em sua peça impugnatória quanto no recurso voluntário passaram a versar sobre **créditos de IPI** decorrentes de: a) insumos adquiridos, tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados, e empregados na industrialização de seus produtos; e b) insumos adquiridos, tributados com alíquota positiva, e empregados na industrialização de produtos cuja saída se dá com isenção, à alíquota zero, ou sob a forma de não tributados.

Para ambas as hipóteses, o período em que se deram as aquisições é anterior a 1999, visto que supostamente originados no período de 30/09/1993 a 31/12/1998. Digo supostamente pela falta de qualquer demonstrativo que identifique as parcelas que compõem o valor. Assim, não se sabe, para o caso do pedido se referir a insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, qual foi o critério utilizado pela empresa para definir o montante do crédito ficto, já que os produtos que fabrica não sofrem a incidência de alíquota positiva do IPI. De outra parte, não se sabe também quais foram os insumos que geraram os créditos, já que, como dito acima, só foram juntadas aos autos cópias de folhas do livro de registro de entradas e do de apuração de IPI.

Não obstante essa anomalia, a DRJ em Recife enfrentou todas as questões postas pela interessada de forma genérica em sua Manifestação de Inconformidade e será desta forma que exporei as minhas considerações quanto ao resultado da lide formada.

Assim, como não se tem detalhes quanto aos aspectos materiais do pedido, tratará das questões da mesma forma com que a interessada e a DRJ trataram, ou seja, enfrentando as questões de direito. Fica a ressalva de que, em sendo vencido no meu voto, haverá que se determinar a realização de diligência para se apurar ou se aferir de onde surgiram os valores pleiteados pela interessada.

Para o enfrentamento dos temas postos pela interessada em seu Recurso Voluntário, partirei da premissa de que há dubiedade quanto a o quê exatamente ela pleiteou, já que, como dito acima, no seu Pedido de Ressarcimento de IPI de fl. 1, informa que deseja a atualização monetária dos créditos, mas, tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, informa que deseja ressarcir créditos de IPI, tanto os factos (originários de insumos utilizados na produção, insumos esses não gravados pelo IPI, ou seja, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), quanto os créditos escriturais (originários de insumos utilizados na produção, insumos esses gravados pelo IPI), ambos com atualização monetária.

Pedido restrito à Atualização Monetária

"*Diferença do valor histórico do crédito para o valor atualizado pela UFIR até 31/12/95 Taxa Selic a partir de 01/96*". Essa foi a expressão inserida pela interessada no

Cuf

Brasília, 20 / 02 / 08

CCD/C03

Fls. 329

[Assinatura]
Mariide Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Pedido de Ressarcimento de fl. 1, no seu item 14, motivo pelo qual, nada impede que se infira ser esse o seu único fundamento.

E, para o caso de ter sido essa a intenção da interessada, corretíssimo se mostrou o posicionamento da DRF em Recife, que, de plano, o indeferiu, haja vista não haver qualquer base legal para tanto.

O STJ, orientado pela jurisprudência do STF, não reconhece o direito à correção monetária dos créditos meramente escriturais, como é o caso, porquanto, fundamentalmente, nos casos de compensação, a correção se aplicada aos créditos escriturais, ensejaria a correção dos débitos da mesma conta, sendo inalterável o resultado final e efetivo, se comparado aos valores históricos. Nesse sentido, também é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

Assim, para o caso dos R\$ 113.327,57 constantes do Pedido de Ressarcimento serem formados exclusivamente por valores resultantes da aplicação de índices de atualização monetária (UFIR e Selic), há de ser negado provimento ao recurso.

Agora, caso seu pedido se baseie em pretensos créditos de IPI oriundos da aquisição de insumos, a sua análise deve se dar sob dois aspectos, ou seja, considerando-se apenas os insumos sobre os quais não incidiu o IPI, em face da alíquota zero, isenção ou de serem não tributados – o chamado crédito ficto ou presumido -, e considerando-se apenas os insumos que, tendo sofrido a incidência do IPI, foram empregados em produtos cuja saída se deu à alíquota zero, na condição de isentos ou de não tributados.

Créditos fictos ou presumidos

Ressalto, mais uma vez, o descaso com que foi formulado o presente pedido e formado o respectivo processo, haja vista não se ter nos autos quaisquer informações acerca das atividades ou produtos industrializados pela interessada. Para tanto, apelo para a informação que colhi junto ao Processo nº 10480.014363/2001-10, Recurso Voluntário nº 131.402, coincidentemente também de minha relatoria e posto em julgamento na presente Sessão, onde, à fl. 24, consta a descrição dos produtos fabricados, quais sejam, biscoitos e café torrado, todos submetidos à alíquota zero na sua saída.

Paralelamente, verifica-se não conter também nos autos qualquer indicação ou referência a quais foram os insumos adquiridos sem o gravame do IPI, tampouco de que forma os créditos foram quantificados, já que os produtos fabricados pela interessada têm sua saída à alíquota zero.

Mas, ainda que o pedido estivesse em condições de ser analisado, a interessada não possui o direito pretendido, qual seja, o de ver resarcidos créditos de IPI originados de seus gastos com **insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero**.

Princípio da não-cumulatividade

Registro, inicialmente, que boa parte dos argumentos a seguir desfilados foram colhidos junto ao brilhante 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.

[Assinatura]

Brasília, 201.02.108

CC02/C03

Fls. 330

[assinatura]
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

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, este 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*.

E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), que, fato incontestável, 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,

Cef

Brasília, 20/02/2003

af

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03

Fls. 331

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

I - 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 entre 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 operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada **base contra base**, subtraí-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**, subtraí-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

Cef

... DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20.02.08 / CC02/C03

Fls. 332

[Assinatura]
Marilde Gursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

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, entendo não ser aplicável o argumento "a contrário senso", que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexiste dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

A constituinte de 1988 apenas repetiu a alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 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 também no julgamento do Recurso Extraordinário nº 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 ressalvaram, *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 -

[Assinatura]

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 eminentíssimo Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminentíssimo 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 Constituição nº 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 eminentíssimo 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 nº 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos isentos 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL

Data: 20/02/08

CE02/C03

Fls. 334

Márcia Cristina de Oliveira
Mat. Síape 91650

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 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 nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 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

Brasília

20 / 02 / 08

CC02/C03

Fls. 335

Manoel Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistasse 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 nº 353.657-5, relativo a insumos com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) decidiu 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. Cesar 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 nº 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 final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de deferimento 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 creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o acquirente 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 nº 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.”

Compensação de tributos

Carf

Brasília, 20/02/08

[Assinatura]
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 336

Um outro argumento da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade que merece ser refutado é o de que a menção aos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, feita pelo artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, revelaria a intenção do legislador em garantir o cumprimento do referido princípio.

Permissa vénia equivoca-se a recorrente, já que tais dispositivos tratam do aproveitamento do crédito decorrente de ressarcimento ou restituição para a quitação de débitos do contribuinte junto à Secretaria da Receita Federal. Assim, o referido artigo 11 da Lei 9.779/99 apenas estendeu ao saldo de IPI que restar credor após a dedução com o devido na saída dos produtos, a possibilidade de ser utilizado como crédito na liquidação de débitos tributários para com a Secretaria da Receita Federal. Nada, portanto, que se relate ao princípio da não-cumulatividade, já que, como se sabe, o eventual saldo credor de IPI, que dá direito a ressarcimento, poderá, em tese e a exemplo dos demais tipos de crédito (pagamentos indevidos ou a maior, saldo negativo de contribuição social, saldo negativo de imposto de renda etc.), ser utilizado para quitar, mediante compensação, débitos de PIS, de Cofins, de Imposto de Renda, da Contribuição Social etc.

Aquisições de insumos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero

Como visto acima, a recorrente pretende se creditar, mediante a utilização de uma alíquota positiva (desconhecida), de um IPI que sequer lhe foi cobrado por conta das aquisições de insumos isentos, não tributados, ou tributados à alíquota zero, empregados na industrialização de seus produtos.

O artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, dispõe:

"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."

Quando tais operações de compra são desoneradas do imposto, em face dos insumos não serem tributados, o serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito ficto, presumido, ou simbólico, independentemente do emprego que àqueles seja dado (em produtos industrializados isentos, imunes, tributados ou sujeitos à alíquota zero), ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Por fim, cabe ressaltar que no presente caso a recorrente pretende se creditar do IPI que não foi recolhido na compra dos seus insumos e nem na saída dos produtos por ela fabricados, sob o argumento de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Ocorre que, em face de sua vinculação ao texto legal, não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Assim, repito, não há que se falar no reconhecimento dos chamados créditos fictos ou presumidos.

Cenf

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE'S
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 : 02 , 08
[Signature]
Marilde C. Ximenes de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 337

Créditos escriturais

Vale, para esse item as considerações postas no item anterior, ou seja, de que não existe qualquer demonstrativo indicando de onde surgiram os créditos pretendidos. Sabe-se apenas que teriam se originado de aquisições ocorridas durante o período de 30/09/1993 a 31/12/1998, portanto, todas anteriores a 1999. Sabe-se também que os produtos nos quais são empregados os insumos têm sua saída tributada à alíquota zero.

Esta matéria – *possibilidade do aproveitamento de créditos de insumos empregados em produtos cuja saída se dá à alíquota zero* - restou pacificada no Segundo Conselho a partir da edição da Súmula nº 8, aprovada em Sessão Plenária realizada no dia 18/09/2007, a saber, *verbis*:

"O direito ao aproveitamento dos créditos do IPI decorrentes de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999".

É desta forma, portanto, que deve ser resolvida a lide, ou seja, mantendo-se a glosa nos termos que fora decidido pela instância de piso.

Prescrição

Não obstante as dificuldades encontradas para relatar e enfrentar os temas deste processo, visto que a argumentação da recorrente se deu de forma inespecífica, no "atacado", e não obstante o direito ao resarcimento pleiteado não encontre base legal para ser atendido, há ainda outro motivo para tanto, qual seja, a ocorrência da prescrição para os créditos originados em data anterior a 05/06/1997.

Com efeito, ao presente caso aplica-se o disposto no Decreto nº 20.910/32, que estabelece o prazo prescricional de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originou o direito, qual seja, a entrada dos insumos no estabelecimento da recorrente. É esse, inclusive, o uníssono posicionamento dos tribunais superiores pátrios e deste Conselho, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos, *literis*:

"TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL. IPI. CRÉDITO ESCRITURAL. APROVEITAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL QÜINQUENAL. DECRETO N° 20.810/32. PRECEDENTES. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA.

Trata-se de agravo regimental interposto frente a decisão que negou provimento a agravo de instrumento. Argumenta-se que o não-aproveitamento de eventual crédito escritural de IPI motivado por impedimento criado pelas autoridades fiscais equivale a verdadeiro recolhimento de tributo indevido ou a maior, incidindo, dessarte, a legislação que regula o prazo para a restituição dos indébitos tributários, qual seja, o CTN.

A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que, nas ações que visam ao reconhecimento do direito ao creditamento escritural do IPI, o prazo prescricional é de 5

Cef

20 / 02 / 08 CC02/CD3

Fls. 338

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

anos, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação.
Confiram-se: AgReg no Resp nº 507.313/PR.....

As ações que objetivam o recebimento do crédito-prêmio do IPI não se confundem com as demandas de restituição oriundas do recolhimento de tributo indevido ou a maior, motivo pelo qual não se lhes aplica a disciplina do CTN, mas a do Decreto nº 20.919/32 que estabelece o prazo prescricional quinquenal. (...) (AgRg no Ag 715380/PR 2005/0171006-9, Relator Ministro José Delgado, julgamento em 16/05/2006, DJ 08/06/2006, p. 125).

Portanto, prescritos todos os créditos originados em data anterior a 05/06/1997.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007


ODASSI GUERZONI FILHO