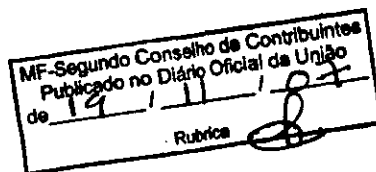




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 10830.005834/2001-81
Recurso n° 136.492 Voluntário
Matéria IPI. RESSARCIMENTO.
Acórdão n° 203-12.398
Sessão de 18 de setembro de 2007
Recorrente TRW AUTOMOTIVE LTDA.
Recorrida DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

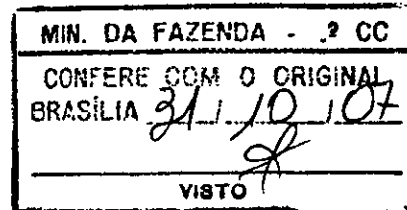
Ementa: IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. INCABÍVEL.

É incabível o crédito de IPI na aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem tributado à alíquota zero.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser escriturados na data da efetiva entrada desses bens no estabelecimento, ficando impossibilitado o lançamento, na escrita fiscal do IPI, de valores relativos à atualização monetária decorrente da extemporaneamente dessa escrituração.

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.


ANTONIO BEZERRA NETO

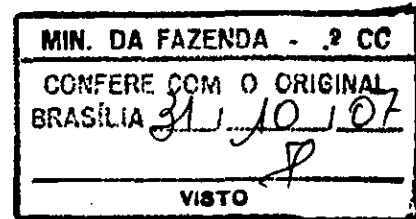
Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP (DRJ/RPO), que manteve a decisão da unidade de origem sobre o pedido de ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) acumulado no 2º trimestre de 2001, consubstanciada no despacho decisório constante das fls. 115 a 117, pela qual, com fundamento na Informação Fiscal das fls. 100 a 104, glosaram-se os créditos decorrentes de aquisição de insumo tributado à alíquota zero e de atualização monetária dos créditos escriturados extemporaneamente, para deferir apenas parcialmente o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, proceder à homologação parcial da compensação solicitada à fl. 2.

Na peça recursal, a contribuinte apresentou, em preliminar, decisões administrativa e judicial favorável à escrituração de créditos decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero e, no mérito, aduziu, em síntese, que:

I – para o IPI, vale o crédito relativo a aquisição de insumo imune, isento, não tributado ou tributado à alíquota zero; e

II – o não aproveitamento dos créditos do IPI, na época própria, caracteriza pagamento indevido e, portanto, deve ser atualizado monetariamente, conforme decisões já proferidas pelo Segundo Conselho de Contribuintes.

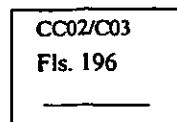
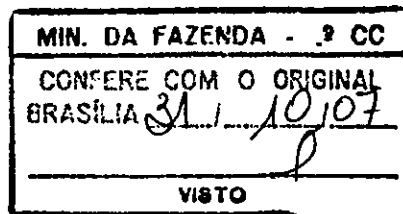
A recorrente apresentou ainda digressões a respeito de produtos não tributados, para, citando jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), equiparar a repercussão dos institutos da isenção, alíquota zero e não-tributação e, ainda, defender o direito ao crédito relativo à aquisição de energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, por tratar-se de produtos imunes.

Ao final, solicitou-se o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e deferir integralmente o pleito da recorrente.

É o Relatório.



MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/10/07
VISTO



Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, por isso deve ser conhecido.

Inicialmente, registre-se que a parte do recurso relativa a “insumos constantes da TIPI como NT” que a recorrente trouxe para “demonstrar que o direito ao crédito também é aplicável aos insumos Não-Tributados”, em que também figuram as digressões referidas no relatório supra, trata de matéria estranha ao litígio, pois das peças que compõem estes autos infere-se que houve glosa apenas de crédito relativo a insumo tributado à alíquota zero e da atualização monetária de crédito extemporâneo.

Relativamente aos insumos tributados à alíquota zero, cumpre apreciar a matéria à luz do dispositivo legal que dá sustentação ao direito de ressarcimento, qual seja, o art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro 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 n.º 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 n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98).

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 tributado à alíquota zero – 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 n.º 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

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/10/07
VISTO

CC02/C03
Fls. 197

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 do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (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 emprego na industrialização de produtos isentos, saídos 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 que a legislação do IPI em vigor não abriga o ressarcimento de créditos relativos a aquisição de produto intermediário e material de embalagem tributados à alíquota zero e se isso fere o princípio constitucional da não-cumulatividade não cabe aqui discutir, haja vista a incompetência da esfera administrativa para apreciar constitucionalidade de lei.

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.º 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.

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.

[Assinatura]

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 31/10/07
VISTO

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 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

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASÍLIA 21.10.07

VISTO

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/10/07
VISTO

CC02/CO3
Fls. 200

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 européia, 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 n.º 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

"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:

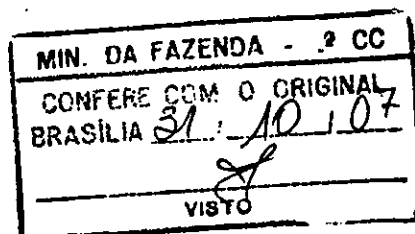
'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.' (...)"

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 devemos, 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.º 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.

(...)



(Grifou-se)

Quanto à atualização monetária dos créditos extemporaneamente escriturados, não vejo nenhuma similaridade com o instituto do indébito tributário, pois estava a contribuinte obrigada a escriturar os créditos na data da efetiva entrada dos insumos no estabelecimento industrial, conforme art. 171 do Ripi/98, cujo teor transcreve-se:

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

I – nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

(...)"

Portanto, nesse ponto, não há como acolher a pretensão da recorrente, pois, tendo sido a contribuinte a dar causa a tal extemporaneidade, não pode ela ser indenizada, com recursos públicos, pela mora decorrente de sua própria inércia, em claro confronto com expressa determinação legal.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2007


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

