



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10855.004555/2003-84
Recurso nº 234.777 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.334 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria IPI
Recorrente TEC SIS WIND LTDA
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA. Nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete ao titular do direito a prova de sua existência.

IPI. CRÉDITO. PRODUTO QUE NÃO CONSTITUI MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos arts. 25 e 27 da Lei nº 4.502/64 somente há créditos do imposto sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

IPI. CRÉDITO. PRODUTOS DESONERADOS PELO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível o aproveitamento de créditos de IPI relativos a entradas em que não houve o pagamento do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. RESSARCIMENTO. CÔMPUTO DE JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo previsão legal para a adição de juros a valores postulados em ressarcimento, não se pode deferi-los por analogia ou equidade, nem sob o argumento de desnecessidade de lei por se tratar de atualização do valor do crédito. A taxa Selic não é índice de correção monetária mas sim taxa de juros prefixados.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta



LEONARDO SIADÉ MANZAN - Vice-Presidente no exercício da
Presidência



JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

EDITADO EM 03/11/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio Cesar Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Insurge-se o contribuinte contra decisão de primeiro grau que considerou indevido ressarcimento de IPI postulado. O direito, que foi requerido em 21 de novembro de 2003, se refere ao saldo credor apurado no final do primeiro trimestre do ano de 2003 e ao valor original postula-se seja aplicada, “como atualização monetária”, a taxa Selic.

Segundo a empresa, no formulário apresentado (fl. 01), ele estaria amparado nas disposições da Lei 9.779/99. Assim o defende também em longa petição que acompanha o formulário, na qual dá a sua interpretação de que tal lei teria passado a admitir o crédito quando os produtos adquiridos fossem isentos, não tributadas ou tivessem alíquota zero. Na petição não esclarece em qual dessas categorias estariam os produtos objeto deste pedido. Nela dá a entender que as aquisições teriam ocorrido antes da entrada em vigor da referida lei. Aí também informa que pretende utilizar os créditos em compensação de outros tributos mas não há nos autos qualquer pedido de compensação formalizado.

Em planilhas também por ele elaboradas (fls. 39/43) constata-se, entretanto, que se trata de aquisições de produtos destinados a uso ou consumo, bem como ao ativo permanente, ocorridas já em 2003, sobre as quais o contribuinte apurou um crédito utilizando-se de uma alíquota – única para todos os produtos – de 5%. Nem na petição nem nas planilhas se esclarece de onde vem tal alíquota.

O pedido foi sumariamente denegado pela DRF Sorocaba, que o interpretou como versando créditos sobre insumos isentos, não tributados ou de alíquota zero aplicados em produtos tributados – coerente com posição defendida pela fiscalização daquela unidade – para os quais reiterou não haver, no entendimento da SRF, direito a crédito. Pelo relatório elaborado por esta última, parece não ter havido qualquer investigação fiscal, limitando-se a informação ao que consta da petição do contribuinte. No despacho decisório prolatado (fl. 132/134) não

consta nenhuma fundamentação quanto à natureza dos produtos adquiridos, isto é, o pedido não foi denegado porque eles não fossem matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem, mas tão-somente porque não houvera efetiva cobrança de IPI sobre eles.

Contra essa decisão, o contribuinte apresentou tempestiva manifestação de inconformidade em que aduziu desnecessidade de insumos *strictu sensu*, isto é, matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, terem sofrido efetivo gravame para gerarem crédito de IPI, com base na jurisprudência oriunda do STF. Quanto a esse ponto, defende que a excelsa corte o reconhece até mesmo para os NT e de alíquota zero. Apesar da nova oportunidade surgida, não esclareceu, ainda outra vez, em qual das categorias de desoneração se enquadrariam os seus produtos. Aduziu complementarmente que o Poder Judiciário também vem reconhecendo tal direito nas aquisições de itens a serem integrados ao ativo permanente. Para corroborar tal afirmação, cita decisão oriunda do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. E insiste que a lei 9.779 passou a adotar o mesmo entendimento, dando a entender, ainda agora, que as aquisições teriam ocorrido antes de sua edição.

Nessa manifestação, não se referiu aos produtos para uso ou consumo nem requereu nulidade do despacho decisório por não ter enfrentado a questão do caráter de insumos ou não dos itens adquiridos.

Também por isso a instância de piso manteve a interpretação de que os itens não sofriam efetivo gravame do imposto e indeferiu o pleito sob dois fundamentos: primeiro, o de que nas aquisições desoneradas não há tal direito; segundo, que não sendo os itens matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, não haveria direito mesmo que eles tivessem sofrido algum gravame.

O recurso, tempestivamente ofertado, reapresenta os argumentos da manifestação de inconformidade e, ainda uma última vez, não especifica que tipo de desoneração afeta os seus produtos nem a origem da alíquota adotada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como o recurso é tempestivo, deve ser examinado.

Frisei, repetidamente, no relatório a incompletude de informações que marca o processo. De fato, mesmo já tendo ofertado três petições em que poderia esclarecer a real natureza do direito aqui discutido, silencia a empresa quanto a três questões chave: primeiro, qual a desoneração que afeta os itens adquiridos, se é que alguma de fato os beneficia; segundo, caso haja alguma desoneração, de onde vem a alíquota adotada; terceiro, quais são os produtos que fabrica e se eles também são onerados ou não pelo imposto.

Tais esclarecimentos seriam essenciais para definir se realmente o pedido guarda alguma relação com a disposição do art. 11 da lei 9.779/99 como a recorrente insiste em

afirmar. É que aí, estreme de dúvidas, não se cuidou de **entradas** desoneradas. O seu texto, quanto a isso, é cristalino:

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.

Nenhuma dúvida, pois: são as saídas que são beneficiadas com isenção ou alíquota zero (não se fala em não tributação). Em outras palavras, “insumos” tributados, geradores de crédito, portanto, são aplicados na industrialização de produtos isentos ou de alíquota zero. Antes dela, tais créditos eram, por regra, proibidos (art. 25 da lei 4.502/64, c/ red. do decreto-lei 1.136/70 e da lei 7.798/89), as exceções constituindo os chamados créditos incentivados.

Após a edição da Lei 9.779, passou-se a admitir tal registro e inclusive seu aproveitamento em ressarcimento e compensação de débitos relativos a outros tributos federais. Logo, ainda que se entendesse que os créditos ora discutidos se enquadram naquela disposição, restava responder uma quarta pergunta: quando foram efetuadas as aquisições? É que, como já disse, nas petições apresentadas dá-se a entender terem elas ocorrido antes de 1º de janeiro de 1999, pois se postula um caráter retroativo à lei.

Embora esse caráter retroativo não seja hoje reconhecido, inclusive sendo objeto de Súmula administrativa (Súmula nº 08 do Segundo Conselho de Contribuintes), não considero necessário tal esclarecimento porque o pedido não se enquadra naquela lei.

É que a discutida lei só alcançou as aquisições de insumos, assim entendido o restrito conjunto de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem. E produtos destinados a uso ou consumo e ao ativo permanente – sejam ou não onerados pelo imposto – não são nem uma nem outra dessas categorias.

Sobre a matéria, aliás, já anotei alhures:

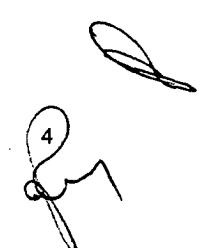
...

É que a Lei nº 4.502/64 estabeleceu dois requisitos para a validade dos créditos de IPI utilizados para dar aplicação ao princípio da não-cumulatividade. O primeiro, que os produtos adquiridos sejam matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem. Trata-se dos art. 25 e 27 daquele já vetusto diploma legal:

Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.

I - o imposto relativo às matérias-primas produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;

II - o imposto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou



estrangeiras para estabelecimentos revendedores ou depositários.

Art. 27. A importância a recolher será:

I - no caso do inciso I do artigo anterior - a resultante do cálculo do imposto;

II - No caso do inciso II - a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do imposto devido pela saída dos produtos;

III - no caso do inciso III - a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:

a) do valor do imposto relativo as matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;

b) do valor do imposto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.

§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.

§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de imposto, mediante adição ao seu saldo.

§ 3º O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.

§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá sê-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor fôr incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.

§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será êle transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo.



Como se vê, a Lei não fez uso da vaga acepção “insumos”, que pode englobar tudo aquilo que é adquirido para tornar possível o processo produtivo e, como tal, tem de ser recuperado no preço cobrado. Aí, mais ou menos consensualmente se admite incluírem-se além das matérias primas, mesmo itens classificados contabilmente como materiais auxiliares, a exemplo daqueles utilizados nas máquinas e equipamentos para melhorar-lhes o desempenho, equipamentos de proteção utilizados pelos empregados, materiais de limpeza do local onde se realiza o processo etc.

Todavia, a Lei tampouco definiu com precisão matérias primas e produtos intermediários. Por isso, os diversos decretos baixados como regulamentos do IPI, cumprindo a sua missão de suprir as lacunas legais, vieram fazendo-o, e dando a interpretação de que compreendiam os bens que se consumiam **direta e imediatamente** no processo produtivo.

Entretanto, a partir do regulamento baixado no ano de 1979, deixou-se de adotar a expressão “direta e imediatamente” na definição de produtos intermediários. Isso motivou a edição, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, do Parecer Normativo nº 65/79, que definiu que o consumo de que falava o regulamento era apenas aquele que decorresse de um contato físico com o produto em elaboração. Isso afastava a aplicação do conceito a uma série de itens que se poderiam enquadrar na definição do regulamento, com destaque para a energia elétrica e os combustíveis empregados no processo produtivo.

Esse o primeiro requisito, que tem sido amplamente questionado por contribuintes que adquirem produtos com IPI destacado mas não podem aproveitar tal IPI como crédito em função dessa disposição normativa.

Ocorre que não vejo como poderia o conceito de produto intermediário ser ainda mais amplo do que o ali aceito. De fato, em meu entender os produtos intermediários partilham com as matérias primas o caráter de integrarem-se fisicamente ao produto que se está fabricando. O que os distingue é que eles já são produtos passíveis de uso final no estado em que adquiridos, enquanto as matérias primas somente podem ser usadas no processamento de outros produtos.

Apenas para dar um exemplo: na fabricação de carros, matérias primas, *strictu sensu*, seriam a borracha, a madeira, a fibra de vidro ou o aço nesse estado recebidos. Embora decorram elas de um processo produtivo inicial – já aceito pela legislação do IPI como industrialização – eles ainda não são produtos finais como tais. Já o pneu, o console, o chassi e outros itens fabricados com borracha, madeira, fibra de vidro ou aço são produtos intermediários. Intermediários no sentido de que poderiam ser fabricados na própria produtora do carro, como uma etapa prévia a partir das matérias primas compradas, mas o mais comum é que sejam comprados por ela já prontos.

Contudo, o critério adotado no Parecer não foi esse. E ele permite que até itens enquadráveis como materiais auxiliares dêem direito a crédito. Por exemplo, luvas eventualmente usadas pelos operários para manusear alguma parte do produto, itens utilizados para transportar os produtos de uma parte da fábrica a outra etc. Tudo sob as condições de que entrem em contato físico com o produto e durem menos de um ano, de modo que não se possam enquadrar como ativo permanente.

Assim, entendo que o Parecer ao invés de restringir os conceitos, alargou-os. E não vejo como alargá-los ainda mais.

Assim, entendo que o pedido somente se enquadraria naquelas disposições se efetivamente se tratasse de produtos intermediários, na conceituação acima. Por isso, competia

ao contribuinte demonstrar discriminadamente quais são os produtos que adquire, de modo a enquadrar cada um numa dessas categorias. Apesar de já ter tido, pelo menos, três oportunidades para isso, optou pela alegação genérica de que todo e qualquer produto industrializado adquirido por um estabelecimento fabricante gera direito de crédito de IPI, mesmo que não seja usado em seu processo produtivo e que não tenha sofrido qualquer gravame pelo imposto IPI (até mesmo por imunidade).

Que essa obrigação inequivocamente lhe competia, di-lo o art. 333 do CPC, que é aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

Note-se que, ainda assim, o direito somente poderia ser reconhecido se os itens fossem adquiridos com efetiva tributação, isto é, com IPI destacado nas notas de compra. Em outras palavras, se o único motivo para o não registro fosse a discussão acerca do seu caráter de produto intermediário.

No presente caso, foi admitido que eles não sofrem gravame pelo imposto, afirmação que não foi contestada pelo contribuinte seja na manifestação de inconformidade, seja no recurso ora examinado.

Esse é um segundo motivo para sua denegação, embora não esteja claro se eles de fato são desonerados e por qual motivo. De todo modo, partilho a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, nesse caso, mesmo que os produtos sejam insumos naquela acepção particular, não há direito de crédito se eles são desonerados. E para mim também não importa o motivo da desoneração.

Sobre o ponto, já expendi as considerações que repito:

Com respeito ao primeiro desses aspectos, tenho entendimento inteiramente concorde com as argumentações aduzidas na decisão. E isso tanto em relação ao princípio da não-cumulatividade como à aplicação a outros contribuintes das decisões emanadas do STF.

Deveras, a tese de que o registro fiscal de créditos em tais situações é necessário, pois, em caso contrário, ter-se-ia mero diferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade foi inicialmente esboçada em relação aos produtos isentos. Posteriormente, o STF a estendeu aos produtos de alíquota zero e aos NT na TIPI. Data máxima vênica, mesmo em relação aos isentos não consigo chegar à mesma conclusão.



Antes de adentrar o exame com respeito aos produtos isentos, cumpre o registro de que nas outras duas hipóteses – alíquota zero ou não tributação – sequer a Corte Máxima tem mantido a possibilidade desse registro. É que ali prevaleceu o entendimento de que é inaceitável a utilização de alíquota instituída para outro produto ou a adoção da média das alíquotas, seja dos produtos comprados, seja dos produtos vendidos.

Essa definição motivou, no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes a adoção da Súmula que afasta o aproveitamento quando se trata de insumos de alíquota zero. Refiro-me à Súmula nº 10 do Segundo Conselho de Contribuintes publicada em 24 de setembro de 2007. Sua adoção, como se sabe, é obrigatória a teor do que dispõe, hoje, o art. 62 do Regimento do CARF, baixado pela Portaria MF 256/2009.

Impossível, pois, sua rediscussão administrativa, esta deve ficar restrita aos produtos isentos, visto que também em relação aos NT não há mais decisão do STF cuja aplicação se possa postular.

Ocorre que mesmo em relação aos isentos, não vejo como se possa reconhecer o crédito. E para elucidar este ponto cumpre ressaltar que, ao lado do princípio ora em discussão, o IPI é regido também pelo princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É por força deste último que as alíquotas aplicáveis a produtos diferentes são diferentes, e é também por sua aplicação que se concedem benefícios fiscais a alguns produtos isoladamente, que não se estendem aos demais, mesmo àqueles que os utilizem como insumos. De não ser assim, cairíamos no absurdo de que uma eventual redução de alíquota do fumo (hoje tributado sob alíquota específica, quando já submetido a beneficiamento) deveria atingir também o cigarro que o usa como insumo; ou que um produto oriundo da Zona Franca de Manaus (ZFM) fosse usado como insumo na fabricação, em outra região do País, de armas e que essas armas de alguma forma se deveriam beneficiar daquela isenção...

Assim, quando se isentam, por exemplo, produtos industrializados na ZFM, pretende-se reduzir o valor cobrado por estes produtos como produtos finais, permitindo que eles compitam com os produzidos em outras regiões do país. Essa redução se materializa no valor total da nota fiscal, que passa a não mais incluir qualquer parcela a título de IPI. Cumpre-se, assim, plenamente, o objetivo da legislação, que foi, repita-se, beneficiar os produtos da ZFM e não os com ele produzidos.

Reforça o argumento a consciência de que o princípio da não-cumulatividade visa sim a impedir o chamado efeito cascata, caracterizado pela acumulação em etapas posteriores de imposto **cobrado** numa etapa anterior. Aqui, a expressão negritada é da própria Carta Magna (art. 153, § 3º, II). Quando um produto é beneficiado com isenção, o imposto não é cobrado, e, respeitadas todas as opiniões em contrário, não vejo como entender não cobrado como sinônimo de cobrado. Sinônimo de cobrado pode ser o usado pelo CTN, em seu artigo 49: pago. Ora, a simples leitura desses dispositivos leva à inexorável interpretação de que para existir crédito é preciso que tenha havido imposto exigido, cobrado, pago, na etapa anterior. Se o imposto cobrado, exigido, pago é zero, zero é também o crédito.

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que se parta do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática ad valorem, mais comum de tributação) de cada produto seja, **em qualquer hipótese**, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa.



Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$ 100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$ 10,00, limitado esse valor apenas ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o **valor total da operação**. Tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$ 1.000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política) está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$ 100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final – caso não possua créditos – ou então ser distribuído ao longo da cadeia produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto.

Assim, supondo que o produtor acima adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$ 50,00, ele deverá recolher apenas os R\$ 50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$ 100,00 **devidos**. Não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, **que não foi objeto de qualquer benefício fiscal**, teria recolhido apenas R\$ 50,00 quando a legislação lhe exige R\$ 100,00.

Destarte, ainda que respeite as abalizadas opiniões em contrário, entendo que não integra o “objetivo da isenção” concedida a dado produto beneficiar aquele que é produzido utilizando-o como matéria prima ou produto intermediário ou material de embalagem. O que se pretendeu foi desonerar um dado produto, como produto final, de modo a que pudesse competir com um concorrente produzido em condições mais favoráveis, por exemplo, quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, data máxima vênia, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anularia o efeito isencional! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria, nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevalentes em outras regiões.

Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B – isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo cediço que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?

A apontada incongruência com o ICMS que, embora igualmente não-cumulativo, tem expressa negativa constitucional quanto à possibilidade de creditamento, decorre de que este incide sobre a operação, enquanto o IPI, sobre o produto. Por isso, para o ICMS é lícito falar em mero diferimento. No entanto, naquele tributo a nova operação, ainda que com o mesmo produto, é totalmente independente da anterior, **diferentemente do que ocorre com o IPI**. O inciso II do § 2º. do art. 155 da CF longe de constituir uma antinomia, realiza a perfeita equiparação dos dois impostos. De fato, se a operação seguinte, no caso do ICMS, não gozou de benefício, deve ser tributada integralmente. Substitua-se “operação” por



“produto”, no caso do IPI, e a norma é a mesma. Dispensável essa ressalva quanto a este último face ao princípio da seletividade, obrigatório neste, e apenas facultado ao ICMS.

Não é demais ressaltar que as isenções do IPI são, em geral, de caráter objetivo (Lei 4.502/64, art. 9º.); atingem, portanto, o produto e acompanham-no enquanto este continuar sua vida econômica. Por exemplo, o produto industrializado na ZFM é isento mesmo quando sai daquela região e se submete a uma nova operação sujeita ao IPI, desde que o produto continue o mesmo (v.g. remessa a uma filial atacadista, sem uso da suspensão admitida, e posterior saída dessa filial: Parecer CST 1.367/79). A isenção o acompanha e lhe é indissociável, não fica restrita à operação em que se originou. Quando, porém, esse produto desaparece, incorporado que tenha sido na produção de outro, não há mais como se falar nessa isenção, cabendo perquirir se o novo produto goza de algum benefício.

É possível, por isso, distinguir ao menos três alcances de incentivos fiscais concedidos por meio de isenções na área do IPI. O mais restrito alcança apenas o valor adicionado na etapa beneficiada. Ele ocorre quanto um produto é isentado mas não se assegura expressamente a manutenção do crédito relativo aos insumos nele aplicados. Mesmo antes da edição da Lei 9.779 não conhecemos exemplo concreto. Mesmo ali mantinha-se o direito ao crédito, embora nem sempre assegurando o ressarcimento em dinheiro (caso, aliás, da ZFM).

Nesse caso, o imposto efetivamente pago na aquisição dos insumos vira custo para o produtor e continua onerando o produto. O benefício, assim, alcança apenas o IPI que seria “acrescido” nesta etapa.

Uma segunda possibilidade (e, como dissemos, a mais comum) autoriza a isenção e a manutenção e amplo aproveitamento (inclusive por ressarcimento) do crédito relativo aos insumos. Nesse caso, este IPI dos insumos deixa de integrar o custo de aquisição e o benefício alcança todo o IPI que seria devido sobre aquele produto.

Ambas as modalidades visam a reduzir o preço final do produto isentado, mas na condição de produto final. Quando este produto integra uma cadeia produtiva, seus efeitos não se estendem. Não se trata, como disse, de diferimento, mas sim do respeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, tão constitucional quanto o da não-cumulatividade.

Apenas quando o legislador pretende estender tal benefício à etapa seguinte da cadeia produtiva é que age na conformidade do apontado art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, isto é, isenta o produto e, **além disso**, autoriza que quem o adquira como insumo registre crédito sobre o que não pagou. E que essa previsão deve ser expressa assegura-o o artigo 150, § 6º da Carta Magna.

Forte nessas considerações, é que entendo impossível o crédito de IPI em qualquer aquisição não efetivamente onerada pelo imposto, ainda que em razão de isenção deferida aos insumos. E não afeta em nada a conclusão considerar ter havido incidência de IPI nas aquisições beneficiadas com isenção; tanto no texto constitucional como no CTN o que se exige é a cobrança do imposto e não sua incidência.

É certo, porém, que essa minha posição pessoal não tem encontrado guarida nos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Com efeito, ali tem ainda prevalecido o entendimento de que, para os isentos, é válido o registro de créditos. Aquela instância final apenas reviu, por enquanto, tal posicionamento quando a desoneração decorra de não incidência ou redução a zero da alíquota.

Não tendo ela, no entanto, efeito erga omnes, e não tendo o contribuinte demonstrado ser possuidor de decisão própria nos mesmos termos, impossível aplicar a ele aquele entendimento.

Desse modo, seja porque os itens adquiridos não são nem matéria prima, nem produto intermediário, nem material de embalagem, seja porque eles não são onerados pelo imposto, cabe negar o direito de crédito postulado e não homologar as compensações pretendidas, exatamente como foi feito pela DRF.

Não havendo o direito de crédito, não há também possibilidade de acrescer ao seu valor original a Selic acumulada a título de atualização monetária, dado que o acessório segue o principal.

Caso, porém, assim não entenda a maioria e reconheça ao contribuinte algum crédito, deixo registrada minha posição quanto à impossibilidade dessa aplicação. É que não há lei que preveja o cômputo de juros em adição a valores postulados em ressarcimento. Esta adição, como se sabe, está autorizada apenas nos casos de restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente. Nos ressarcimentos nada foi pago indevidamente ou a maior.

Também, a meu ver, incabível a tese de que tal adição visa apenas à correção ou atualização monetária para garantir o poder de compra do montante a ressarcir, dispensando lei autorizativa. É que, entendo, não se pode confundir a aplicação da taxa de juros selic com a figura da correção ou atualização monetária, pois aquela é autêntica taxa de juros, que incorpora, além da expectativa de inflação, efetiva remuneração, de vez que aplicada, em sua origem, à remuneração dos títulos da dívida pública e apenas trazida ao mundo tributário por força, originalmente, da lei 9.250/95. Assim sendo, não se pode admitir a tese de que sua aplicação independa de existência de norma legal, ao sabor do entendimento doutrinário pacificado de que “a correção monetária não constitui *plus*” mas apenas reposição do anterior poder aquisitivo do crédito. A taxa selic é, sim, *plus* e *plus* bastante alto, por sinal, como, aliás, reconhecem os mesmos contribuintes quando se trata de pagá-la nos recolhimentos em atraso...

Ocorre que sendo uma renumeração, que embute, mas extrapola, o que se poderia chamar de “correção” monetária, a aplicação de juros ao ressarcimento constituiria, ao contrário, enriquecimento do sujeito passivo, que nada pagou indevidamente. Não é ele, portanto, credor da União, seja tributário, seja não tributário.

Ademais, sabemos todos que o instituto da correção monetária, criado à época da ditadura militar, tinha por escopo preservar o valor de determinado crédito compensando-o pela inflação **passada**. Por outro lado, como taxa de juros prefixados que é, e disso não há dúvidas, o que a Selic embute é uma **expectativa** de inflação; ou seja, é a inflação que se espera que ocorrerá, não a que tenha eventualmente ocorrido e que se mede por um dos muitos índices disponíveis: IPC, INPC, IPCA etc. Como tal, pode se confirmar ou não. Pois bem, após o plano real não tem sido incomum, e recentemente tivemos novamente notícia disso, que se registrem deflações (o que nem por isso fez a Selic negativa). Será que os que advogam a incidência de correção monetária pretenderão, nesse caso, reduzir o montante a ressarcir? Ou, por coerência, considerarão que há enriquecimento sem causa do postulante ao ressarcimento?



Claro que a lei poderia deferir a incidência de juros nesses casos. Não o fez, porém. E não o tendo feito, não cabe ao intérprete fazê-lo, ainda que à guisa de analogia ou de equidade.

Em consequência, somente cabe negar provimento ao recurso do contribuinte.

E é nesse sentido o meu voto.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS