



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10865.001253/2007-69
Recurso n° 151.652 Voluntário
Matéria IPI - Auto de Infração
Acórdão n° 203-13.038
Sessão de 02 de julho de 2008
Recorrente TRW AUTOMOTIVE LTDA.
Recorrida DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/10/2002 a 31/12/2004

**CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS
ISENTOS, IMUNES, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS
À ALÍQUOTA ZERO.**

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, imunes, não tributados ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

**CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ITENS PARA O
ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAIS PARA CONSUMO.**

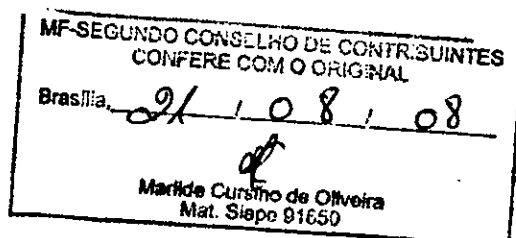
Somente geram direito ao crédito de IPI as aquisições de bens e de produtos que se integram ao produto final e que se consumam por decorrência de contato físico com o produto em fabricação.

**GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE
PROVAS EM SENTIDO CONTRÁRIO.**

Estando motivadas as glosas em diferenças verificadas entre os registros fiscais e as informações constantes das DCP entregues à Receita Federal, somente com provas em sentido contrário é que poderão ser elididas.

**ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS
ESCRITURAIS.**

Não existe dispositivo legal a autorizar a atualização monetária de créditos escriturais de IPI.



[Assinatura manuscrita]

MULTA DE OFÍCIO CONFISCATÓRIA.
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 2.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

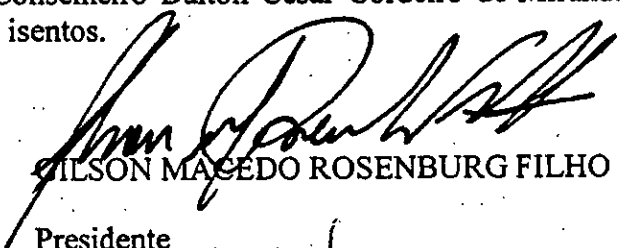
TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

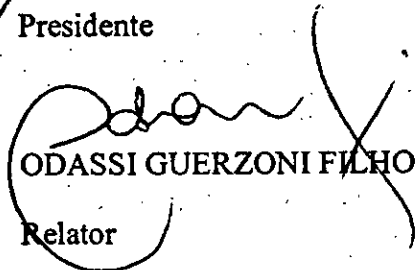
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que afastava a glosa relacionada aos insumos isentos.

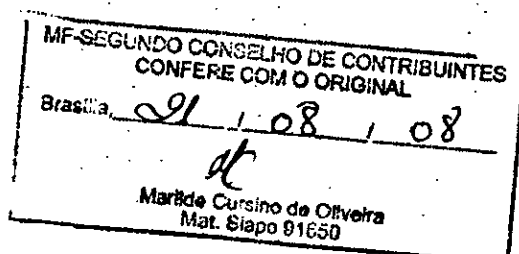

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

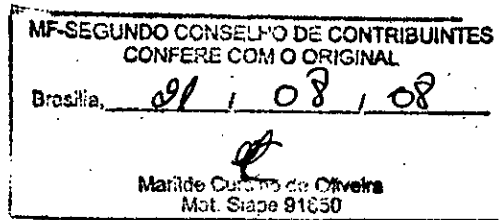
Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça e José Adão Vitorino de Moraes.





Relatório

Trata-se de auto de infração cientificado ao sujeito passivo em 20/05/2007, lavrado para a constituição de crédito tributário relativo ao IPI de fatos geradores ocorridos durante o período de 31/10/2002 a 31/12/2004, no montante de R\$ 21.745.300,23, nele incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%.

Segundo o autor do procedimento fiscal a empresa recolheu a menor o IPI em face da utilização indevida de créditos básicos¹ durante o período de 31/10/2002 a 31/12/2004 e de crédito presumido² durante os anos calendários de 2003 e de 2004.

Na impugnação a autuada suscitou, preliminarmente, a nulidade da autuação, sob o argumento de que os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2002 a 24/05/2002, nos termos do artigo 150, I (sic) do Código Tributário Nacional, foram alcançados pela decadência. Outra nulidade apontada decorre de ter sido o auto de infração corrigido pela taxa Selic, na linha de decisão do STJ que, entende, lhe socorreria. Como última preliminar, entende que o procedimento é nulo por ter havido excesso de exação, já que não poderiam ter sido feitas glosas de IPI sobre as aquisições de insumos tributados à alíquota zero, isentos e NT, na esteira de decisões do STJ que entende lhe socorrer.

Adentrando no mérito da autuação, a impugnada, em apertadíssima síntese, vez que a defesa possui oitenta e cinco páginas, invoca o princípio da não cumulatividade do IPI para defender o seu direito ao aproveitamento do crédito de IPI sobre suas aquisições para o Ativo Imobilizado, para os itens adquiridos para a sua manutenção, para os materiais intermediários (ferramental), e para os insumos isentos, imunes, não tributados ou tributados com alíquota zero. Para esses, cita decisões do Supremo Tribunal Federal nos RE n.ºs. 212.484-2/RS e 350.446-1/PR. Aduz ainda que a energia elétrica é um produto industrializado isento do IPI e que, na linha da sua argumentação, também gera o direito ao crédito. Se não assim considerado, ao menos que se leve em conta que, tanto a energia elétrica, como os derivados de petróleo, combustíveis e minerais, tem a imunidade garantida pela Constituição, gerando, também o crédito de IPI.

Faz longas considerações doutrinárias sobre o regime do *Drawback*, para, ao final, concluir que o referido regime aduaneiro especial é, encerra, na verdade, uma isenção fiscal que se submete a uma condição resolutiva, qual seja, o cumprimento por parte do beneficiário das exportações nas condições postas no ato concessório. E, em sendo suas aquisições de insumos relacionadas ao *drawback* isentos e tendo ela adimplido integralmente as condições, vê-se no direito de aproveitar também os créditos de IPI decorrentes de tais aquisições.

¹ Glosa de créditos de IPI relativos a compras para o ativo imobilizado, de materiais de consumo, de energia elétrica, e créditos extemporâneos sobre entradas de produtos importados sob regime de suspensão (*drawback*), mais a correção monetária.

² Apropriação em dobro do valor apurado.

Vale-se a Impugnante do disposto nos parágrafos 3º e 4º do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, bem como de decisão do Segundo Conselho de Contribuintes para dizer que seus créditos tem direito à atualização monetária e que não poderia ter sido feito a glosa pelo fiscal.

Em relação às glosas efetuadas pelo Fisco no montante do crédito presumido de IPI, considera a Impugnante serem improcedentes as do ano calendário de 2002, haja vista que procedeu conforme as orientações legais que regem a matéria. Em relação às dos anos calendários de 2003 e de 2004, entende que, por estarem fundamentadas nas Instruções Normativas SRF nº 210, de 2002 e 323, de 2003, há uma clara afronta ao dispositivo da lei que lhe assegura o creditamento, devendo, portanto, serem rechaçadas.

Insurgiu-se, por fim, a Impugnante contra o percentual da multa de ofício de 75% por considerá-lo de efeito confiscatório, e, portanto, inconstitucional.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP manteve integralmente o lançamento em decisão assim ementada:

"Acórdão DRJ Nº 14-16995 de 2007

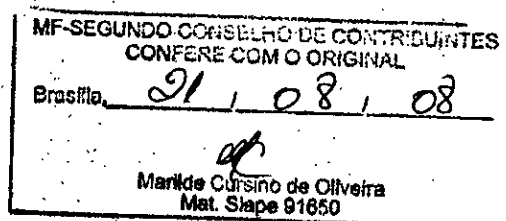
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI INSUMOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. DIREITO AO CRÉDITO. Geram direito ao crédito do IPI quaisquer bens/produtos que se integram ao produto final e que se consumam por decorrência de contato físico, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente. CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO. Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento mediante ressarcimento. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. não existe previsão expressa no ordenamento jurídico pátrio para a correção monetária dos créditos escriturais do IPI, razão pela qual o contribuinte não pode efetuar tal crédito, tampouco exigí-lo no ressarcimento. JUROS DE MORA. SELIC. A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Argüições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob pena de ensejar a desconsideração dos argumentos pelo julgador administrativo."

Para afastar a decadência, a DRJ considerou que o presente caso não trata de lançamento por homologação e sim de lançamento de ofício, a teor da leitura conjunta que fez do disposto nos artigos 111, 112 e 114 do Regulamento do IPI de 2002, com a do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, de maneira que o termo inicial da decadência ocorreu no dia 1º de janeiro de 2003, o que afasta da decadência todos os períodos constantes do

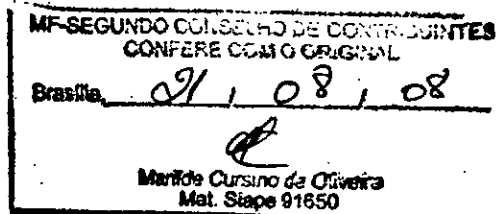
lançamento. Mas, ainda que se levasse em conta a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, ainda assim, não teria ocorrido a decadência, visto que, tendo sido o auto cientificado no dia 28/05/2007, somente estariam decaídos os lançamentos anteriores a maio de 2002, e, no presente caso, o lançamento mais antigo envolve o período de outubro de 2002.

O Recurso Voluntário repisa as mesmas argumentações trazidas na impugnação.

É o Relatório.



5



Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 27/11/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 30/11/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

As questões postas pela Recorrente em sede de preliminar – nulidade pela decadência, pelo emprego da taxa Selic e pelo excesso de exação – são questões de mérito e como tal serão tratadas.

Inicialmente, afasto a decadência suscitada pela Recorrente pois, sob qualquer dos dispositivos do CTN que se adote para a determinação do termo inicial – ou o § 4º do artigo 150, conforme defende a Recorrente, ou o inciso I, do artigo 173, conforme defende a DRJ - não terá havido a ocorrência de tão debatido instituto. Ocorre que, tendo sido a Recorrente intimada do auto de infração no dia 28/05/2007, na pior das hipóteses para o Fisco, qual seja, tomando-se a regra do § 4º do artigo 150, do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador, ainda assim, não terá havido a decadência, visto que o fato gerador mais antigo do IPI constituído ocorreu no terceiro decêndio de outubro de 2002.

Glosa do IPI calculado sobre os créditos básicos

A glosa incidiu sobre as rubricas constantes do Registro de Apuração do IPI intituladas como "Compras p/ o ativo imobilizado", equivalendo a 9,3% do total, "Compra de Material p/ uso e consumo", equivalendo a 0,2% do total, "Compra de Energia Elétrica", equivalendo a 11,6% do total, e sobre as aquisições de insumos importados com suspensão do IPI sob o regime do *drawback*, mais a correção monetária, equivalendo a 78,9% do total.

À rigor, a Recorrente não se insurgiu especificamente sobre os insumos glosados, mas sim ao fato de que, em face do princípio da não cumulatividade do IPI, teria direito de ver assegurado o crédito de IPI nas aquisições de insumos, mesmo que sobre tais aquisições não houvesse se dado a incidência do imposto, como acontece para os casos em que os mesmos são tributados à alíquota zero, são isentos, são classificados na TIPI como NT, ou são considerados como imunes. Assim, para ele, a energia elétrica é um produto isento, ou imune, os insumos importados sob o regime de *drawback*, são, na verdade, isentos, e os gastos para o ativo imobilizado e para a sua manutenção devem ter o crédito aproveitado por conta do princípio da não cumulatividade.

O art. 147 do RIPI/98, ao dispor que se inclui no conceito de matéria-prima e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao produto novo, sejam consumidos no processo produtivo, salvo se tratar de ativo permanente, na verdade está admitindo como tal apenas aqueles produtos que, ou se integram ao novo, ou são consumidos no processo produtivo, o que não significa dizer que basta não ser ativo permanente para poder ser incluído nesta concepção, porque, de pronto, já se deve excluir aqueles que não se integram e nem são consumidos na operação de industrialização.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/08/08
Marilda Cury da Oliveira
Mat. Slape 91650

Além disto, este artigo corresponde ao art. 66 do RIPI/79, que, por sua vez, foi interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 65/79, segundo o qual:

"... geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, 'stricto-sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente".

Portanto, adotando o entendimento do referido Parecer, que aliás é pacífico na jurisprudência deste Colegiado, não vislumbro que as aquisições para o ativo imobilizado, os materiais para consumo e energia elétrica, possam ser considerados matéria-prima ou produtos intermediários, porque não exercem qualquer ação direta sobre o produto final.

Em relação às glosas feitas pelo Fisco sobre o montante dos créditos fictos que a autuada calculou sobre as aquisições de insumos beneficiados com a suspensão do IPI em face do regime aduaneiro denominado *drawback*, o tema será abordado a partir do parágrafo seguinte, já que a premissa da qual se valeu a empresa para tal empreitada foi a de que tal benefício, na verdade, é uma isenção.

Na linha da decisão recorrida, entendo que não existe a possibilidade de creditamento de IPI quando da aquisição de insumos isentos, imunes, não tributados ou submetidos à alíquota zero, pelo simples fato de que não houve o pagamento algum de IPI.

Valho-me, inclusive, dos mesmos argumentos utilizados pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator designado para elaborar o voto vencedor no Acórdão nº 203-10.564, que tratou do mesmo assunto, e, por concordar *in totum* com os fundamentos desfilados pelo voto vencedor, adoto-os como se meus fossem para decidir, reproduzindo-os abaixo.

Princípio da não-cumulatividade – escopo

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.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	01 / 08 / 08
 Marilda Cursino da Oliveira Mut. Siage 91850	

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:

CF

"Art. 153(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

CTN

"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

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


8

F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21, 08, 08
Marta Cursino de Oliveira
Mat. Stape 91650

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.

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 se tornar completamente falsa, princípio mezinho 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;

P. 9

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	21 / 08 / 08
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Slape 91850	

- 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 nº 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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 08 / 08
Marilene Cursino da Oliveira
Mat. Sape 91850

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 nº 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.

Dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, ou não tributados.

Enfrentado o argumento principal da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade, destaca-se agora a falta de previsão legal para o seu pleito, no direito positivo pátrio.

Ora, as espécies de créditos do imposto previstas estão exaustivamente elencadas no Título VII, Capítulo IX, do RIPI/98, e em nenhum dos dispositivos integrantes daqueles capítulos há autorização para crédito do IPI na hipótese dos autos, ou seja, quando os insumos entrados no estabelecimento são tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Assim, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Da Jurisprudência dos Tribunais Superiores

Cumpre, também, afastar a pretensão de a recorrente estender os efeitos de decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em recurso extraordinário, no sentido do seu cabimento à apropriação de crédito de IPI incidente sobre insumos não onerados (isentos) pelo IPI.

Isso porque, na declaração de inconstitucionalidade "incidental", efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensa a sua executividade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88.

Não se discute que nos termos dos arts. 1º e 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e

MF-SEGUNDO-CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 08 / 08 Marilda C. do O. da Oliveira Mat. Signat. 91650
--

definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta. Acontece que no caso de decisão do STF proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º), o Presidente da República tem a faculdade e não a obrigação de autorizar a extensão dos efeitos jurídicos dessa decisão, enquanto a lei não tiver sido suspensa a sua executoriedade por meio de Resolução do Senado.

Deste modo, o fato de o STF, pela via de exceção, ter sinalizado que não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção, não outorga à contribuinte a extensão dos efeitos dessa decisão, o que só ocorreria após a publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma legal declarada inconstitucional – o que não é o caso – ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97.

Neste contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a este dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicar a norma legal sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade.

Esses foram, portanto, os argumentos expendidos pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto no acórdão acima citado, aos quais, repito, me filio para repelir a pretensão da recorrente no sentido de ver aproveitados créditos fictos de aquisição de insumos isentos, ou seja, para os quais não despendeu um centavo a título de IPI.

Mudança do posicionamento do STJ

De qualquer modo, insiro comentários acerca da mudança recentíssima de posicionamento do STF no julgado no qual se escora a recorrente, senão vejamos.

Os argumentos da recorrente encontram guarida, dentre outros, 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 prevalecera 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 ressaltaram, *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 – 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 eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

P

- 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 eminente 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 prevalecera no STF, por ocasião do julgamento do RE nº 212.484-2/RS, 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.

A interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, 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 nº 212.484-2/RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse 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 isentos ou com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento se deu em 15/02/2007, decidiu pelo não cabimento do crédito de um imposto que não foi pago.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	21 / 08 / 08
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Eis um resumo da decisão, conforme informação colhida junto ao sítio do STF na *Internet* (www.stf.gov.br):

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Eros Grau, ausentes, justificadamente. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 15.02.2007."

O relator, Min. Marco Aurélio, 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 diferimento 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 adquirente 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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/08/08
Márcio Curcio de Oliveira
Mat. Sipe 91650

Vê-se, pois, ser improcedente o significado dado pela recorrente ao princípio da não-cumulatividade.

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos, presumidos, ou simbólicos, relativos à aquisição de insumos isentos, imunes, tributados à alíquota zero ou não tributados, devendo ser mantida a glosa efetuada.

Atualização monetária dos créditos

Com a devida *vênia*, não comungo com o entendimento de que os institutos do ressarcimento e da restituição possuam a mesma natureza jurídica, daí não ser correto o chamamento de dispositivos da Lei nº 8.383/91, que, no seu artigo 66, *caput*, e §§ 1º ao 3º, trata de compensação e de restituição de pagamento a maior ou indevido de tributo.

Para mim, a restituição pressupõe, obrigatoriamente, a existência de um pagamento feito anteriormente, obviamente, de forma indevida, sejam lá quais forem as suas razões. Refere-se, portanto, a uma importância que chegou a ingressar nos cofres públicos em contrapartida a uma saída de igual dos recursos financeiros do contribuinte. Assim, nada mais justo e coerente que, em tendo tal pagamento se mostrado indevido, seja o mesmo restituído com os devidos acréscimos legais estabelecidos em lei. E foi a Lei nº 9.250, de 26/12/1995, que, em seu artigo 39, § 4º, dispôs que "A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada." (grifei).

O ressarcimento, por outro lado, em nada se assemelha a um pagamento tido como indevido, a não ser quanto ao fato de envolver uma transferência de recursos ao contribuinte, seja por meio da compensação ou por meio de creditamento em conta corrente bancária. Trata-se, indubitavelmente, de valor que remanesce de uma técnica de contabilização para a equação de créditos e débitos de IPI, a fim de fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

Assim, não existindo previsão legal específica, ao contrário, a teor do disposto nos artigos 38, § 2º, da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, 51, § 5º, da IN SRF nº 460, de 18/10/2004, e 52, § 5º, da IN SRF nº 600, de 28/12/2005, não compete ao aplicador da lei autorizar, ou mesmo aceitar a incidência de correção monetária sobre os créditos relativos ao IPI.

Glosa do IPI calculado sobre o crédito presumido

A Recorrente repetiu integralmente os argumentos que já expusera em sua impugnação, sem, entretanto, observar que os mesmos foram completamente rechaçados pela decisão da DRJ pelo fato de que a eles não se juntaram quaisquer elementos probatórios a reforçá-los ou a justificá-los. Em outras palavras, a Recorrente contestou a glosa efetuada pelo Fisco, porém, o fez simplesmente dizendo que seus cálculos estavam corretos, isto é, sem carrear para o processo nenhum esclarecimento adicional ou documento a justificar sua argumentação.

Conforme bem o disse o voto recorrido, as glosas efetuadas pela fiscalização foram motivadas por diferenças entre o valor escriturado nos livros fiscais e o constante das Declarações do Crédito Presumido entregues pela autuada à Receita Federal, não podendo ser desconsideradas somente com as singelas argumentações, desacompanhadas de qualquer elemento probatório.

Multa de ofício com efeito confiscatório

A arguição de inconstitucionalidade no percentual de 75% da multa de ofício aplicada não pode ser enfrentada por este Colegiado, a teor do enunciado da Súmula nº 2, aprovada na Sessão Plenária de 18 de Setembro de 2007 Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, que diz: "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".

Juros Selic

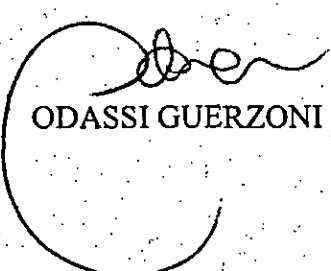
A incidência da taxa Selic sobre o valor da exigência também é outra matéria que restou pacificada neste Segundo Conselho, com a edição da Súmula nº 3, que dispõe:

"É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais".

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO

