



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

**Processo nº** 10875.000402/2004-19  
**Recurso nº** 136.297 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Acórdão nº** 202-17.877  
**Sessão de** 28 de março de 2007  
**Recorrente** SEW-EURODRIVE DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

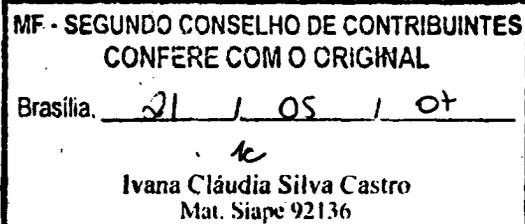
Ementa: RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR DA ESCRITA FISCAL.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 instituiu o direito de aproveitamento do saldo credor da conta-corrente de IPI, na forma prevista nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, e não o direito ao ressarcimento direto de créditos do imposto.

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. PRODUTO IMUNE. ENERGIA ELÉTRICA.

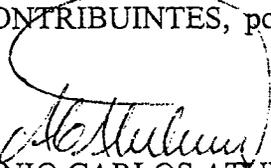
Aquisições de produtos imunes, como é o caso da energia elétrica, são insuscetíveis de gerarem créditos e débitos de IPI por estarem fora do campo de incidência do imposto.

Recurso negado.



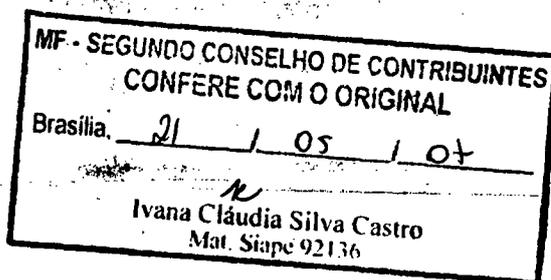
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



## Relatório

A DRF em Guarulhos - SP denegou o pedido de ressarcimento de créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição de energia elétrica no período de apuração em epígrafe.

A DRJ em Ribeirão Preto - SP, por meio do Acórdão n.º 11.060, de 08/03/2006, indeferiu a manifestação de inconformidade sob os seguintes fundamentos: a) inexistência de previsão legal para o aproveitamento de créditos fictos do imposto pela aquisição de produtos isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, pois não houve incidência nestas operações; b) não cabe ao julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade das leis; c) não existe direito de crédito de IPI em relação a insumos consumidos na produção que não atendam ao Parecer Normativo CST n.º 65/79; d) não existe direito à correção do ressarcimento porque não se trata de hipótese de repetição de indébito.

Regularmente notificada, a contribuinte recorreu em tempo hábil a este Conselho, alegando que o direito ao crédito de IPI decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade e foi reconhecido pelo art. 11 da Lei n.º 9.779/99. Disse que ao contrário do que decidiu a primeira instância, não há necessidade do efetivo pagamento do IPI para o contribuinte usufruir do direito ao crédito, pois o que se pretende é apenas não calcular o IPI sobre montante beneficiado pela imunidade, isenção ou tributação com a alíquota zero. Citou a jurisprudência do STF favorável à sua tese. Acrescentou que a jurisprudência dos tribunais tem reconhecido o direito de os contribuintes se creditarem pela entrada de bens de produção integrados ao ativo permanente que sejam indispensáveis para o desempenho da atividade industrial, bem como em relação à energia elétrica e ao óleo diesel. Pleiteou a aplicação do art. 11 da Lei n.º 9.779/99, dos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96 e da Ordem de Serviço DRF/SP n.º 1, de 27 de abril de 2001. Disse que o STF já reconheceu o direito ora pleiteado no RE n.º 212.484/RS, que apesar de não ter eficácia *erga omnes*, serve de indicativo do entendimento pacificado que passa a ser reiteradamente aplicado nas instâncias administrativas e judiciais. Por fim, disse que tem direito à correção do crédito reclamado pela taxa Selic, pois o Fisco aplica a mesma taxa a qualquer débito do contribuinte. Requereu a reforma integral do acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos de IPI gerados nas operações de aquisição de energia elétrica.

É o Relatório.

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>07</u> <i>2</i> <b>Ivana Cláudia Silva Castro</b> Mat. Siape 92136
--

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se pode verificar no pedido formulado à repartição de origem, o fundamento legal utilizado pela recorrente foi o art. 11 da Lei nº 9.779/99, cujo enunciado autorizou o aproveitamento do saldo credor da conta corrente de IPI, ao final de cada trimestre calendário, na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Pois bem, Conselheiros, a metodologia utilizada pela recorrente para calcular o crédito ficto pelas aquisições de energia elétrica pode ser verificada nos documentos de fls. 42/48.

A recorrente utilizou como base de cálculo para a apuração do crédito ficto os valores das contas mensais de energia elétrica do trimestre-calendário, multiplicando-os pela alíquota de 6%, que, diga-se de passagem, não se sabe de onde surgiu e nem em qual norma jurídica está prevista. Em seguida, somou os produtos assim obtidos e aplicou a correção pela taxa Selic, obtendo o valor do ressarcimento ora pleiteado.

Os documentos de fls. 42/48 demonstram com clareza vítreia que o procedimento adotado pela recorrente não encontra amparo no art. 11 da Lei nº 9.779/99, porque o dispositivo legal permite apenas e tão-somente a utilização do **saldo credor** da conta-corrente de IPI e não o ressarcimento direto dos créditos, tal como foi pleiteado nestes autos.

Portanto, somente por esta razão o pleito já poderia ser denegado.

Entretanto, tanto DRF em Guarulhos - SP quanto a DRJ em Ribeirão Preto - SP optaram pela negativa fundamentada em matéria de direito. Assim sendo, passo a analisar as razões do recurso voluntário.

Ao contrário do alegado pela recorrente, nem a Constituição e tampouco o art. 11 da Lei nº 9.779/99 garantiram o direito de crédito do imposto pelas aquisições de produtos imunes, não tributados ou tributados com alíquota zero.

Vejamos.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que "(...) Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto

no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...). (grifei)

Conforme se pode verificar, a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **cobrado** na operação anterior.

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Sob este aspecto, realmente não foi preciso o voto condutor do acórdão recorrido, quando em determinada passagem utilizou a expressão “imposto efetivamente pago na sua aquisição”. Mas daí a alegar que a decisão de primeiro grau impôs como condicionante do direito ao crédito o pagamento do IPI pela aquisição dos insumos ao fornecedor, vai uma distância muito grande. Isto porque em outros parágrafos o relator do acórdão recorrido se referiu a “imposto cobrado” e a “imposto devido” nas operações anteriores, o que deixa claro que se trata de imprecisão no uso da linguagem e não de imposição de condição à fruição do direito ao crédito.

Prosseguindo na análise do direito ao crédito de IPI, o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

*“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.”*

Duas constatações imediatas surgem da análise deste enunciado. A primeira é que pela expressão ... “*dispondo a lei*”..., que consta da cabeça do artigo, pode-se concluir 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 primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, como é o caso da energia elétrica, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo “imunidade”. O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21 / 05 / 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

legislador ordinário da União dos Estados, DF e Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na Constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo “imunidade” no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: “(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7ª ed. 1995, p.118).

Clélio Chiesa define imunidade como sendo “(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)” (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela Constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na Constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico da energia elétrica, o art. 155, § 3º, da CF/88 impediu o legislador ordinário da União de submeter as operações com aquele produto à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com energia elétrica. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate da energia elétrica, a regra-matriz torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, IV, § 3º, II, da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade, não houve incidência em nenhuma operação com energia elétrica porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com energia elétrica.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos

imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI, em face da vedação constitucional, teria que "pagar" o imposto ao contribuinte, via ressarcimento de créditos fictos.

A energia elétrica, como produto imune que é, está fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, a energia elétrica está fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com este produto são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Portanto, não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes por meio da aplicação direta do art. 153, § 3º, II, da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao "instituir o IPI negativo", ferindo de morte o art. 150, § 6º, da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF, citada pela recorrente, a questão a ser deslindada por este Colegiado reside em saber se a decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484/RS enquadra-se ou não no art. 1º do Decreto nº 2.346/97, para se tornar vinculante para a Administração Pública.

A vinculação instituída pelo referido decreto exige que a decisão proferida pelo STF fixe de forma inequívoca e definitiva a interpretação do texto constitucional.

A decisão proferida no RE nº 212.484/RS é sem dúvida definitiva, na medida em que transitou em julgado, nos termos em que foi proferida. Entretanto, não se pode afirmar com a mesma certeza que seja inequívoca.

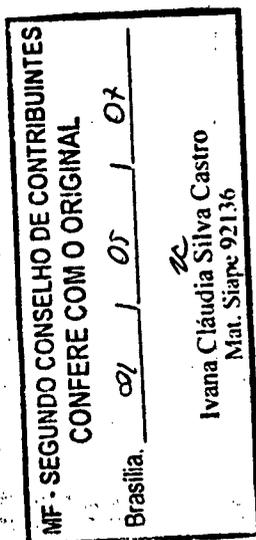
Com efeito, no julgamento do RE nº 212.484/RS, o relator, Ministro Ilmar Galvão foi vencido, prevalecendo a tese do Ministro Nelson Jobim, de que "*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*"

Naquele julgamento os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que **ressalvaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencerem de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na operação anterior**. Vale transcrever os trechos mais significativos dos votos dos Ministros Sidney Sanches e Néri da Silveira no RE nº 212.484/RS.

Ministro Sydney Sanches:

*"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."*

Ministro Néri da Silva:



*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 n.º 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 emiente 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."*

Essas dúvidas parecem ter contaminado o julgamento dos RE n.º 353.657 e 370.682, relativos ao crédito pela aquisição de insumos tributados com alíquota zero e não tributados, respectivamente.

No informativo n.º 456 do STF conta que naqueles julgamentos o tribunal, por maioria de votos, deu provimento aos recursos da União, por entender que a admissão do crédito ficto pela entrada de produtos tributados com alíquota zero e não tributados implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade do imposto 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 existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse crédito ficto ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídico-tributárias, dada 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. Além disso, 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. Por fim, esclareceu-se que a Lei n.º 9.779/99 não confere direito ao crédito na hipótese de aquisições sujeitas a alíquota zero ou de não tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 21 / 05 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE-92136

Tendo em vista que esses argumentos utilizados para o caso de insumos tributados com alíquota zero e não tributados infirmam de forma cabal a fundamentação do RE nº 212.484/RS e que a mesma argumentação serve como luva para os casos de insumos isentos e imunes, não vejo a menor possibilidade jurídica de este Colegiado aplicar a interpretação contida no RE nº 212.484/RS com base no Decreto nº 2.346/97, para reconhecer o crédito ficto em relação à energia elétrica porque a interpretação predominante no STF agora é a dos RE nº 353.657 e 370.682.

Relativamente ao art. 11 da Lei nº 9.779/99, a recorrente alegou que seu enunciado reconheceu o direito pleiteado neste processo.

Equivocou-se a recorrente, pois o art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata da hipótese inversa à deste processo. O dispositivo legal refere-se ao direito de crédito pela entrada de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, enquanto que o pleito da recorrente se refere ao crédito pela entrada de produto imune.

Portanto, o art. 11 não garantiu o direito ao crédito pleiteado neste processo, aliás, conforme também decidiu o STF nos RE nº 353.657 e 370.682.

Sendo inaplicável à espécie o art. 11 da Lei nº 9.779/99, são também inaplicáveis os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e a Ordem de Serviço DRF/SP nº 1, de 27 de abril de 2001.

Restando demonstrada a inexistência do direito ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, torna-se desnecessário apreciar o argumento infra-constitucional relativo ao não enquadramento da energia elétrica como produto intermediário, nos termos do Parecer Normativo nº 65/79.

Da mesma forma, inexistindo direito ao crédito, seja em razão da iliquidez do pedido, seja em razão da inexistência do próprio direito material invocado, torna-se despicienda a análise da questão da atualização monetária do ressarcimento. Aplica-se neste caso a regra segundo a qual o acessório segue o principal em sua natureza e destino.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 05 / 07
<i>κ</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136