



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

<b>Processo nº</b>	10875.000406/2004-99
<b>Recurso nº</b>	136.301 Voluntário
<b>Matéria</b>	Ressarcimento de IPI
<b>Acórdão nº</b>	202-17.881
<b>Sessão de</b>	28 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	SEW-EURODRIVE DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 29 / 03 / 07  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01 / 05 / 2007  
  
Andreza Nascimento Schincikal  
Mat. Siapc 1377389

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, 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.

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>2007</u> <i>Anscho</i> <b>Andreza Nascimento Schmcikal</b> Mat. Siapc 1377389
---

CC02/C02 Fls. 2
--------------------

## 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 nº 11.064, 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 nº 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 nº 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 nº 9.779/99, dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e da Ordem de Serviço DRF/SP nº 1, de 27 de abril de 2001. Disse que o STF já reconheceu o direito ora pleiteado no RE nº 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. Requeru 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>2007</u> <i>Anscl</i> <b>Andreza Nascimento Schmcikal</b> Mat. Siape 1377389
--

## 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*

Brasília, 21 / 05 / 2007

*Andrezza*  
Andrezza Nascimento Schmeikal  
Mat. Siapc 1377389

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 / 2007 Andreza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389
--

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 expresse, 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

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>2007</u>
<i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siapê 1377389

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 Sydney 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:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21, 05, 2007
<i>Anscho</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389

*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.

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