MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 12 / 03 / 07
Rubrica

Processo nº : 10980.002452/2002-63
Recurso nº : 127.570
Acórdão nº : 203-10.564

Recorrente : ELECTROLUX DO BRASIL S.A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes, apenas e tão-somente, o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero ou adquiridos sob regime de isenção. O direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na origem.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ELECTROLUX DO BRASIL S.A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López e Cesar Piantavigna. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09 / 03 / 06
VISTO

Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis, José Adão Vitorino de Morais (Suplente) e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc

Processo nº : 10980.002452/2002-63
Recurso nº : 127.570
Acórdão nº : 203-10.564

Recorrente : ELECTROLUX DO BRASIL S.A

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09 / 03 / 06
VISTO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada apresenta Pedido de Ressarcimento do IPI referente a créditos oriundos de aquisição de produtos, mercadorias ou insumos, cujas entradas se deram através de operações isentas e utilizados em produtos tributados em sua saída, relativos a períodos de 1989 a 1998, atualizados até janeiro de 2002.

Anexa aos autos fls. 61/66, inicial referente ao Processo Judicial nº 2001.34.00.008486-6 (Protesto Judicial) onde busca prover a conservação e ressalva de todos os direitos e pretensões materiais e processuais relativamente ao assunto (recuperação e/ou reconhecimento de créditos nas entradas isentas, com alíquota zero, ou não tributadas de matérias-primas, produtos intermediários ou insumos diversos que compõem produtos industrializados tributados normalmente, quando das saídas), inclusive com a interrupção do prazo prescricional.

A autoridade preparadora local, indefere o pedido por falta de amparo legal.

Inconformada a requerente apresenta Manifestação de Inconformidade ressaltando que a administração tributária deve obediência ao princípio da não-cumulatividade nas operações tributadas pelo IPI, bem como sua vinculação às decisões definitivas do STF que fixem interpretação do texto constitucional, citando decisões judiciais que já teriam fixado interpretação a respeito da matéria.

Registra ainda que o protesto judicial é meio adequado para proteção do direito do crédito do IPI afastando eventual sanção por inércia do contribuinte.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre indefere o pedido em decisão assim ementada:

> *Ementa: IPI – RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS – Não há previsão legal para aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos isentos.*

Cientificada da decisão supra, a recorrente apresenta tempestivamente Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de requerer já apresentadas nas fases anteriores, além de enfatizar a vinculação da administração tributária federal às decisões do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR

VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A matéria que se nos apresenta para apreciação objetiva o reconhecimento do direito de a contribuinte poder escriturar e utilizar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, oriundos de aquisições de produtos, mercadorias e/ou insumos, cujas entradas se deram através de operações isentas do referido imposto.

Embora as autoridades administrativas tributárias insistam na falta de previsão legal para o aproveitamento de tais créditos, o Poder Judiciário já consolidou o entendimento sobre esta possibilidade de maneira tão sólida que não há como desvincular as decisões administrativas destas decisões judiciais como previsto no artigo 1º do Decreto nº 2.346/97.

A mesma matéria já foi objeto de apreciação pela Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão 201-73.509, que sintetizou o entendimento da matéria na seguinte ementa:

> *"IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do supremo tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DO IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do tribunal pleno do supremo tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 (art. 153, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso provido."*

O que significa afirmar que, se existe de fato o reconhecimento por parte do STF, no sentido de que a não incidência do IPI na aquisição de insumos na industrialização de produtos tributados por esse mesmo imposto, não afasta o direito ao creditamento do valor que teria sido pago caso não houvesse a isenção.

Quanto à atualização monetária dos referidos créditos do IPI, esta Câmara já pacificou o entendimento de que, em sendo possível o aproveitamento dos créditos, sua atualização somente se inicia com a protocolização do pedido, o que no presente caso ocorreu na data de 31/01/2002.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso, para reconhecer o direito de a contribuinte creditar-se do IPI incidente sobre as aquisições de insumos adquiridos sob o regime de isenção, quando utilizados em produtos tributados, e que sua atualização monetária se processe somente a partir da protocolização do pedido.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005

VALDEMAR LUDVIG

VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO
RELATOR-DESIGNADO

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se ao direito ou não a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos com alíquota zero, isentos ou não tributados utilizados na fabricação de produtos tributados ou não. Entendo que em tais casos, não existe a possibilidade do creditamento, senão vejamos.

INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS OU NÃO

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.

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:

1 Métodos de Tributação não-cumulativa

2.1- Método do Valor Agregado

2.1.1 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.

2.1.2 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.

2.2– 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, § 3°, 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, § 3°, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

CF

"Art. 153 (...)

§ 3° - 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).

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 comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Análise do método adotado pelo constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:

- os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;
- o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação;
- o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e
- o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa

diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?

Nessa mesma linha, o Parecer PGFN 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 inconteste, 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 devamos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).

Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei 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 pleito da recorrente, 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 executoriedade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88.

Não se discute que nos termos dos arts. 1° e 4° do Decreto n° 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e 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. 1°, § 3°), 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, § 3°, 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.

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou à alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou alíquota zero).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005

ANTONIO BEZERRA NETO