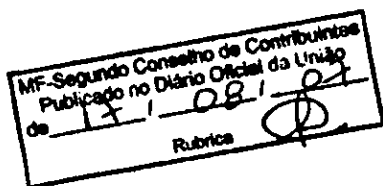




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

Processo n°	10980.002457/2002-96
Recurso n°	138.823 Voluntário
Matéria	IPI - Ressarcimento de créditos de insumos à alíquota zero
Acórdão n°	203-12.123
Sessão de	19 de junho de 2007
Recorrente	ELECTROLUX DO BRASIL S/A (sucessora de Climax S/A)
Recorrida	DRJ-SANTA MARIA/RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1992 a 30/01/1997

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO JUDICIAL. Afasta-se a eficácia de Protesto Judicial formulado pela recorrente para interromper prazo prescricional, em face de sua aplicabilidade depender de eventual questionamento junto ao Poder Judiciário.

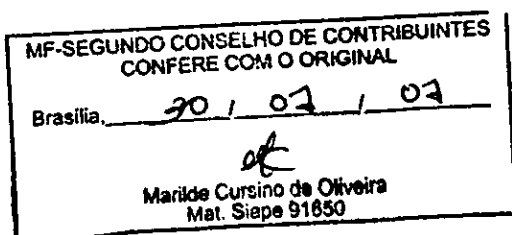
IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECRETO n° 20.910/32. PRESCRIÇÃO. Eventual direito a pleitear-se ressarcimento de créditos básicos de IPI prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Período de apuração: 31/01/1997 a 31/12/1997

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS 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, não tributados ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

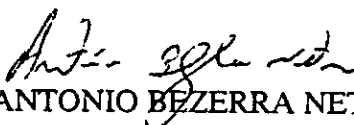
Recurso negado.



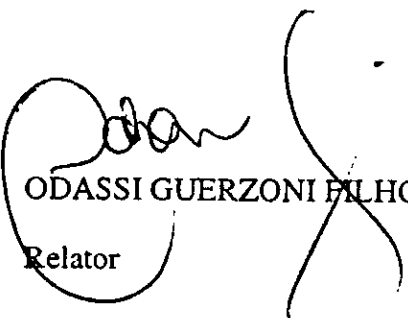
P.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) para afastar a eficácia do protesto judicial, nos termos do voto do Relator; II) para considerar prescritos os períodos anterior a 31/01/1997; e III) em negar provimento quanto às demais matérias. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Dícler de Assunção.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

  
ODASSI GUERZONI FILHO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli, Luciano Pontes de Maya Gomes, e Dalton César Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>20</u> / <u>07</u> / <u>03</u>
 Marido Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650

## Relatório

Trata o presente julgamento de analisar Recurso Voluntário por meio do qual a interessada contesta decisão da 1ª Turma da DRJ de Santa Maria/RS, Acórdão n.º 4.921, de 21 de novembro de 2005, que, por sua vez, indeferiu sua Manifestação de Inconformidade apresentada em face do desprovemento de seu Pedido de Ressarcimento de IPI, formulado em 31/01/2002 (fl. 1, posteriormente substituído pelo documento de fl. 47), relativo a créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados à alíquota zero. O valor do pedido é de R\$ 5.410.389,13, nele incluída a atualização monetária pela taxa Selic; refere-se ao período de janeiro de 1992 a dezembro de 1997; e foi formulado sob o argumento de que deve prevalecer o princípio da não-cumulatividade.

O Acórdão da DRJ foi assim ementado:

### *IPI – RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS*


*Não há previsão legal para aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos tributados com alíquota zero.*

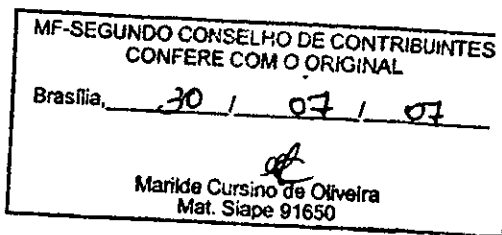
*Solicitação Indeferida.*

No recurso voluntário, que, praticamente, contém os mesmos termos da Manifestação de Inconformidade, ressalta a recorrente os seguintes pontos, em resumo: a) o dever de obediência do Fisco ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade nas operações que envolvem a tributação por IPI, mormente quando se trata de entradas isentas e de saídas tributadas; b) desnecessidade de lei que autorize a restituição de créditos advindos de operações de entradas tributadas à alíquota zero de IPI, haja vista o citado princípio; c) a vinculação da Administração Pública Federal às decisões definitivas do STF que fixem interpretação do texto constitucional; d) o valor análogo e/ou indicativo que possuem os arestos colacionados pelo contribuinte quando de sua manifestação de conformidade; e) a importância da adequação do protesto judicial como via para proteção do direito ao crédito do IPI, em face de uma eventual alegação quanto à ocorrência da decadência/prescrição.

Registro ainda ter sido anexado aos autos pela interessada às fls. 59/64, cópia da inicial referente ao Processo Judicial n.º 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. À fl. 67 consta cópia do Mandado de Notificação expedido pelo Juiz Federal, datado de 10/04/2001, determinando a notificação do referido Protesto à Fazenda Nacional.

É o relatório

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>30 / 07 / 07</u>
 Marilce Gursino de Oliveira Mat. Siepe 91650



## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Os créditos pleiteados têm origem em aquisições de insumos efetuadas ao longo do período de janeiro de 1992 a dezembro de 1997, sendo que o pedido foi formulado em 31/01/2002, portanto, para boa parte deles, passados bem mais que os cinco anos definidos pela legislação como o lapso temporal máximo para o exercício de tal direito. Veja-se, a propósito, o disposto no Decreto nº 20.910/32, que, entendo, constitui-se na regra legal aplicável à circunstância em análise.

*“Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originara.”*  
(negritos acrescentados)

Esse Decreto foi recepcionado pela Constituição Federal, consoante o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, que, manifestando-se exatamente sobre essa matéria, decidiu pela aplicabilidade do referido decreto nos casos de ressarcimento de crédito presumido, conforme se confere na ementa abaixo reproduzida:

*“Acórdão: Origem: STJ-SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL - 419241 Processo: 200200278690 UF: PR Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data da decisão: 03/08/2004 Documento: STJ000578715; Fonte: DJ DATA:22/11/2004 PÁGINA:297; Relator (a): FRANCIULLI NETTO; Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça ‘A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso do contribuinte e não conheceu do recurso da Fazenda Nacional, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.’ Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins.; Ementa: RECURSO ESPECIAL - CONTRIBUINTE - TRIBUTÁRIO - IPI - MATÉRIA PRIMA ISENTA, NÃO-TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - POSSIBILIDADE - PRESCRIÇÃO - NÃO-OCORRÊNCIA. Na hipótese de compensação dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria prima isenta, não-tributada ou sujeita à alíquota zero, não se trata de compensação de tributo pago indevidamente, mas da compensação de crédito presumido do imposto em sua escrita fiscal, a fim de preservar a não-cumulatividade. O v. acórdão recorrido, ao afastar a incidência do comando dos arts. 165 e 168 do CTN, por não se tratar de pagamento indevido, concluiu pela aplicabilidade da regra inserta no Decreto-Lei n. 20.910/32, sendo o prazo prescricional de cinco anos contado a partir do fato gerador. Como bem ponderou o ilustre Ministro José Delgado, trata-se de ‘prescrição regulada pelo Decreto nº 20.910/32, por não se tratar de repetição de indébito,*

9

nem de pura compensação tributária de valores líquidos e certos. Caso, apenas, de aproveitamento do crédito para definir saldos devedores ou credores em períodos certos fixados pela lei' (REsp 395.052/SC, DJU 02.09.2002). Sem razão, pois, a pretensão do contribuinte. Recurso especial do contribuinte improvido." (negritei)

Assim, não assiste direito à recorrente para pleitear os valores originados no período de janeiro de 1992 a 30/01/1997, vez que, por ter sido o pedido formulado em 31/01/2002, foram irremediavelmente alcançados pela prescrição.

Esse meu entendimento, aqui consignado apenas para a eventualidade de mostrar-se pertinente perante este Colegiado o direito da recorrente aproveitar-se desses créditos fictos, pressupõe, portanto, o afastamento dos efeitos pretendidos pela recorrente com a realização do Protesto Judicial, formulado através do citado Processo Judicial nº 2001.34.00.008486-6 em 10/04/2001, quais sejam o de interromper a prescrição, haja vista que um dos dispositivos que invoca para tal é o artigo 174, inciso II do parágrafo único, do CTN, que não lhe socorre, por tratar de regras voltadas para o sujeito ativo, no caso, a Fazenda Nacional. Senão, vejamos:

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

*I – pela citação pessoal do devedor;*

*II – pelo protesto judicial.*


Além disso, concordo com o Colegiado de Piso quando afirma que “a controvérsia em torno da eficácia protetiva de direitos do Protesto Judicial é irrelevante e prescindível para o deslinde do presente litígio”. Se algum efeito ou utilidade futura possa vir a ter essa atitude tomada pela recorrente no escopo da instância administrativa, então não será esse colegiado que irá convalidar sua ação, e nem desfazê-la. Sua ação e atitude, pragmaticamente falando, foi efetuada. Se lhe renderá frutos, caberá a ela mesma descobrir, só que no âmbito do Poder Judiciário.

De qualquer modo, ainda que não fosse a prescrição o motivo principal a obstaculizar o pedido de ressarcimento formulado para o período de janeiro de 1992 a 30 de janeiro de 1997, entendo - e isso vale também para o período remanescente não atingido pela prescrição, que vai de 31/01/1997 a 31/12/1997 – que não existe a possibilidade de creditamento de IPI quando da aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ainda que utilizados na fabricação de produtos tributados ou não.

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, de interesse da ora recorrente, relativo a outro período, e que teve a seguinte ementa e decisão:

*Recorrente: ELECTROLUX DO BRASIL S.A*

*Recorrida: DRJ em Porto Alegre - RS*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, _____	90 / 07 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Met. Sape 91650	

Brasília, 30 / 07 / 07

  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Sape 91650

***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.*

*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 Moraes (Suplente) e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).*

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

Dado, portanto, que naquele julgamento tratou-se da mesma empresa e da matéria objeto do presente processo, 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.

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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
<i>at</i>
Marilce Cursino de Oliveira Mat. S/ape 91650

*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 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;

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30 / 07 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	

-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 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 vênica, 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

STF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30 / 07 / 07

Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Sipe 91650

“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 europeia, 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 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***

Cumpra, 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. 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 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*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 07 / 09  
  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Sipe 91650

*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.*

- 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 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 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 n.º 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 n.º 212.484-2/RS, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário n.º 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 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.

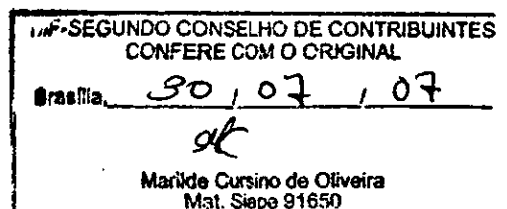
O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumos isentos ou com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento se deu em 15/02/2007, decidiu pelo não cabimento do crédito de um imposto que não foi pago. Eis um resumo da decisão, conforme informação colhida junto ao sítio do STF na *Internet* ([www.stf.gov.br](http://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."*



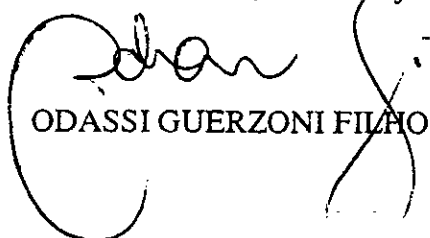
*Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE n.º 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma consequência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei."*

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, não tributados ou tributados alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou tributados à alíquota zero).

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2007

  
ODASSI GUERZONI FILHO

