



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 10980.008660/2003-57
Recurso n° 138.589 Voluntário
Matéria Pedido de Ressarcimento
Acórdão n° 203-12.389
Sessão de 18 de setembro de 2007
Recorrente ELECTROLUX DO BRASIL S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre-RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26/09/08
Rubrica
Republicado no
DOU de 08.04.08

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

Ementa: IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a créditos do IPI os insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero, ainda que empregados em produtos tributados.

Recurso negado

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/12/07
Márcio Custino de Oliveira
Mat. Sape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

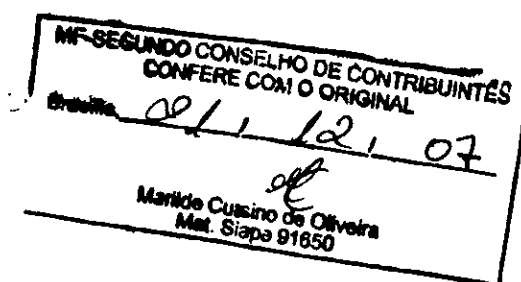
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Dícler de Assunção.

Ant: Zglanet
ANTONIO BEZERRA NETO
Presidente

Emmanuel Carlos Farias de Assis
EMANUEL CARLOS FARIAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.



Relatório

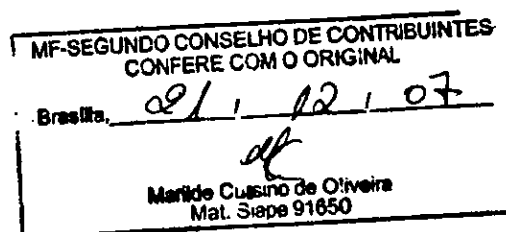
Trata-se Recurso Voluntário contra o Pedido de Ressarcimento de créditos do IPI de fl. 01, no valor de R\$ R\$ 130.234,28, trimestres de apuração 01/1999 a 12/2000.

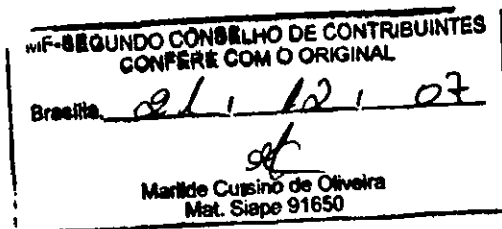
Os créditos referem-se a insumos não-tributados. Conforme planilha apresentada com o Pedido, é requerida, também, a incidência de juros Selic.

Analisando a Manifestação de Inconformidade contra a denegação do órgão de origem, a 2ª Turma da DRJ manteve o indeferimento.

Na peça recursal a requerente argúi, em resumo, que seu pleito está amparado no princípio da não-cumulatividade do IPI; que faz jus à correção monetária e juros Selic sobre créditos para preservar seus valores reais; que a Fazenda Nacional está obrigada a respeitar entendimento firmado pelo STF; e que o protesto judicial serve à conservação do direito em tela, por interromper a prescrição.

É o relatório.





Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Inicialmente observo que o protesto judicial mencionado na peça recursal não tem efeitos nesta seara administrativa. À vista do art. 174, parágrafo único, II, do CTN, invocado pela recorrente, não vejo caracterizada a ofensa ao princípio da isonomia processual, especialmente porque o referido artigo trata da ação de cobrança do crédito tributário. Tal dispositivo não se aplica, necessariamente, aos pedidos administrativos de ressarcimento. Seus efeitos se farão sentir no âmbito judicial, caso a recorrente busque guarida lá. Neste sentido já decidiu esta Terceira Câmara noutros processos da mesma recorrente, dentre os quais menciono o Acórdão n.º 203-12.119, sessão de 19/06/2007, relator o ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, unânime quanto a essa matéria.

De todo modo, na situação dos autos não há qualquer período de apuração prescrito, já que o mais antigo é de 1999, o Pedido foi protocolizado em 03/09/2003 e o prazo para aproveitamento dos créditos pleiteados é de cinco anos contados da aquisição dos insumos, consoante o art. 1.º do Decreto n.º 20.910/32 e o Parecer Normativo CST n.º 515/71.

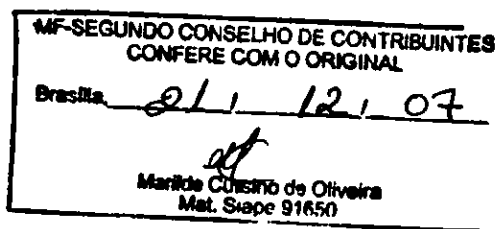
Feita a observação, destaco que a matéria central não é nova neste Colegiado. Por isto repito entendimento já adotado em outros julgados da minha relatoria, interpretando que os insumos imunes, não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero do IPI não dão direito a créditos deste imposto, ainda que empregados em produtos finais tributados. Embora não tenha detectado nas planilhas acostadas aos autos insumos isentos, trato do tema englobando tal hipótese porque tanto a Manifestação de Inconformidade quanto a peça recursal se referem a insumos "desonerados" do IPI. Para mim, não há diferença: sejam imunes, não-tributados, isentos ou com alíquota zero, inexistente o direito a qualquer crédito.

Consoante o art. 153, § 3.º, II, da Constituição Federal, o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

A palavra "cobrado", no mencionado inciso II, deve ser entendida como se referindo à incidência efetiva do imposto, sobre o insumo adquirido. Não há necessidade de que o seu valor tenha sido cobrado efetivamente, ou mesmo que o lançamento correspondente tenha sido efetuado, para que o adquirente tenha direito ao crédito. É imprescindível, contudo, a incidência em concreto, isto é, o produto adquirido precisa ser gravado com uma alíquota positiva. Por isto que nas hipóteses de imunidade, isenção, não-tributação ou alíquota zero, bem assim na de recebimentos dos insumos com suspensão do imposto, inexistente a compensação referida no mencionado inciso: se o imposto deixou de incidir na etapa anterior - é o que ocorre quando o insumo é recebido com suspensão, é imune, isento, sujeito à não-incidência ou submetido à alíquota zero -, não há que se falar em crédito para a etapa seguinte.

O princípio da não-cumulatividade visa extinguir o mecanismo da tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas, sobre bases de cálculo cada vez maiores, onera o consumidor na qualidade de contribuinte indireto do imposto.

O CTN, na qualidade de Lei Complementar, conforme o art. 146 da Constituição, também dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI, no seu art. 49. Veja-se:



"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."

Guardando consonância com o dispositivo constitucional, o CTN se refere à compensação do montante devido, que equivale a cobrado, esta a dicção do art. 153, § 3º, II, da Carta Magna. Por se referir à compensação do valor do imposto e não à compensação de bases de cálculo, o IPI não pode ser tomado, rigorosamente, como um imposto sobre o valor agregado. Não é correto afirmar que o IPI incide apenas sobre o valor agregado em cada operação. A diferença, sutil mas de suma importância, permite concluir que, se nas operações anteriores (com produtos imunes, não tributados, isentos ou com alíquota zero) não há montante devido, não pode haver a compensação determinada pela Constituição.

Os argumentos da recorrente encontram guarida, especialmente, no famoso 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."*

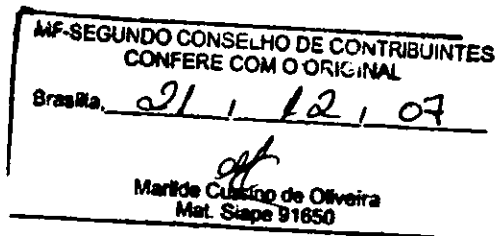
Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

"Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator."

- 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 prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE n.º 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.

Neste caso de incentivo regional via isenção também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguintes, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero são determinadas para uma situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade "sobre" a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente,

implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produtor final também deveria fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: em face do princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

Como se sabe, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE nº 212.484-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 insumo com alíquota zero (pranchas de madeira compensada), já decidiu pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelos Mins. Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello), 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 a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Referido julgamento, no que discute o cerne da questão, findou em 15/02/2007. Só não foi completado naquela data porque o Min. Ricardo Lewandowski suscitou questão de ordem, no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão. Em 25/06/2007 a questão de ordem foi rejeitada, vencido o Min. Ricardo Lewandowski. Decisão no mesmo sentido, também em 15/02/2007, foi adotada no Recurso Extraordinário nº 370.682.

Conforme o Informativo nº 361 do STF (editado antes do final do julgamento), 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 "pseudo crédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal."

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

No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, "a", da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendo não ser aplicável o argumento, "a contrário senso", que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

O constituinte de 1988 apenas repetiu alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expressa interpretação também aplicável ao IPI.

Por fim, e embora seja questão prejudicada, à vista do indeferimento total do pleito, observo que se coubesse reconhecer o direito ao ressarcimento em tela os juros Selic seriam inaplicáveis.

Entendo impossibilitada a aplicação de tais juros na hipótese dos autos, primeiro porque a taxa Selic é inconfundível com os índices de inflação, e segundo porque ao ressarcimento não se aplica o mesmo tratamento próprio da restituição ou compensação.

Não se constituindo em mera correção monetária, mas em um plus quando comparada aos índices de inflação, referida taxa somente poderia ser aplicada aos valores a ressarcir se houvesse lei específica.

É certo que a partir do momento em que o contribuinte ingressa com o pedido de ressarcimento o mais justo é que fosse o valor corrigido monetariamente, até a data da efetiva disponibilização dos recursos ao requerente. Afinal, entre a data do pedido e a do ressarcimento



o valor pode ficar defasado, sendo corroído pela inflação do período. Daí ser admissível no intervalo a correção monetária, apenas, nos mesmos índices utilizados pela Secretaria da Receita Federal e constantes da Norma de Execução SRF/Cosit/Cosar n.º 08/97 (sem os chamados expurgos inflacionários).

A partir de 01/01/96, com extinção da correção monetária, não se tem qualquer índice inflacionário que possa ser aplicado aos valores em tela. A taxa Selic, representando juros, e não mera atualização monetária, é aplicável somente na repetição de indébito de pagamentos indevidos ou a maior, inconfundíveis com a hipótese de ressarcimento. Daí a impossibilidade de sua aplicação nas situações como esta em exame.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

