



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

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo n°</b> | 11080.013562/2001-86  |
| <b>Recurso n°</b>  | 127.127 Voluntário  |
| <b>Matéria</b>     | Ressarcimento de créditos fictos de IPI                           |
| <b>Acórdão n°</b>  | 202-17.923  |
| <b>Sessão de</b>   | 25 de abril de 2007   |
| <b>Recorrente</b>  | MUNDIAL S/A PRODUTOS DE CONSUMO (Sucessora de Zevi S/A Cutelaria) |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ em Porto Alegre - RS  |

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 22/05/07  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/09/2001

Ementa: CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

**RESSARCIMENTO. RESTITUIÇÃO.**

Inexistindo o direito aos créditos fictos do imposto, inexistente a possibilidade de aproveitá-los sob a forma de ressarcimento ou de restituição.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.**

Cabe ao autor a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

Recurso negado.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

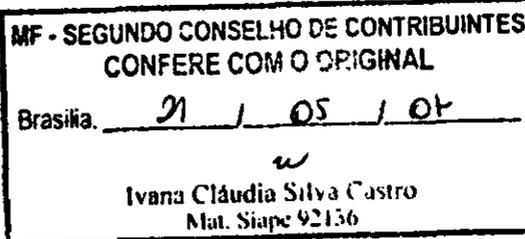
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Maria Teresa Martinez López ressaltaram que reconhecem apenas o direito de crédito escritural do IPI pela aquisição de insumos isentos,

na forma do RE nº 212.484/RS. Fez sustentação oral o Dr. José Renato Gaziero Cella, OAB/PR nº 225.250, advogado da recorrente.

  
ANTÔNIO CARLOS ATULIM  
Presidente e Relator

|  |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL |
| Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>01</u>                      |
| <input checked="" type="checkbox"/>                              |
| Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Siapc 92136                   |

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer e Antônio Lisboa Cardoso.



## Relatório

O estabelecimento matriz da empresa acima qualificada protocolou, em 10/12/2001, o Pedido de Ressarcimento de créditos de IPI (fl. 01) que teriam sido originados da aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, relativo ao período compreendido entre 01/01/1993 e 30/09/2001.

O pedido de ressarcimento foi fundamentado no princípio constitucional da não-cumulatividade e no RE nº 212.484/RS.

Em 22/09/2003, a Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre – RS indeferiu o pedido, sob os argumentos: a) aproveitamento indevido de créditos fictos de IPI sobre material de consumo e bens que não participaram do processo produtivo; b) prescrição de parte dos créditos fictos; c) não comprovação da origem de parte dos créditos pleiteados; d) falta de previsão legal para correção monetária de créditos escriturais; e) ofensa ao princípio da não cumulatividade; f) inobservância do princípio da legalidade estrita para aproveitamento de crédito presumido (fls. 4.955/4.960).

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte alegou que se trata de um pedido de restituição de tributo pago indevidamente em face da vedação ao aproveitamento dos créditos na época própria, não se podendo falar em prescrição quinquenal, pois a jurisprudência firmou-se no sentido de que este prazo é de dez anos. Disse que a compensação que efetuou extinguiu os débitos, sob condição de sua ulterior homologação, o que só acontecerá com o findar do presente processo administrativo fiscal. No mérito, alegou que tem direito ao aproveitamento dos créditos fictos de IPI independentemente de serem imunes, tributados ou isentos. Ressaltou que o pedido de restituição de indébito não está calcado em lançamento a maior ou indevido do imposto nas operações de saída, mas no recolhimento do saldo apurado no livro modelo 8, considerando que, por essa razão, todo o indébito teria sido suportado pelo contribuinte, o que dispensaria a prova de que o tributo não foi repassado ao adquirente dos produtos finais. Relativamente aos créditos decorrentes de entrada de bens que não são considerados matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, invocou o art. 164, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), alegando que o direito ao crédito nasce a partir da aplicação do insumo no processo produtivo, sendo irrelevante que não integre o produto final. No tocante à quantificação do crédito ficto, invocou a analogia para aplicar o mesmo critério adotado pelo regulamento relativo ao crédito pela aquisição de insumos usados ou, alternativamente, a aplicação da alíquota de saída. Quanto à correção monetária que foi aplicada aos cálculos, seja no caso de repetição de indébito, seja no de ressarcimento de créditos, alegou que o direito de corrigir créditos escriturais encontra amparo nas jurisprudências judicial e administrativa. Requereu a manutenção da suspensão da exigibilidade dos débitos objeto das compensações pleiteadas; a realização de perícia e a reforma do Despacho Decisório da DRF em Porto Alegre - RS, para que fosse determinado o ressarcimento dos valores pleiteados no processo.

Por meio do Acórdão nº 3.678, de 30/04/2004 (fls. 5.164/5.173), a 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a manifestação de inconformidade com base nos seguintes argumentos: a) ilegitimidade da matriz para figurar no pólo ativo deste processo, pois o art. 18 da IN SRF nº 21/97 proíbe o ressarcimento de créditos decorrentes de tributos cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro contribuinte; b) inexistência de direito ao crédito de

IPI em relação a insumos que não sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o produto em fabricação; c) inexistência de direito ao aproveitamento de créditos do IPI pelas aquisições de insumos desoneradas do imposto, não só em face de o IPI não ter incidido nestas operações, mas também pela impossibilidade de quantificar o crédito ficto, em razão da inexistência de alíquota fixada em lei; d) prescrição do direito ao ressarcimento de créditos anteriores ao quinquênio que precedeu a data de protocolo do pedido e; e) inexistência de previsão legal para a correção monetária de créditos escriturais do imposto. Não foi impugnado o despacho decisório quanto às diferenças não comprovadas que foram apuradas pela fiscalização.

Regularmente notificada daquele acórdão em 12/05/2004 (fl. 5.175), a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 5.176/5.190 em 09/06/2004, instruído com os documentos de fls. 5.195/5.203. Alegou, em síntese, que protocolou pedido de restituição do IPI relativo a créditos originados da aquisição de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero, no período compreendido entre 01/01/1993 e 30/09/2001. Disse que, no caso do IPI, o lançamento deve ser efetuado no montante do tributo a ser efetivamente pago, ou seja, do confronto entre débitos e créditos legítimos identificados no mesmo período de apuração. Na hipótese dos autos, esse lançamento foi efetuado por homologação tácita, daí decorrendo o recolhimento indevido. Alegou que, para que se configure o direito de crédito, é indiferente que os insumos sejam tributados com alíquota positiva ou que sejam isentos. Invocou a aplicação do Decreto nº 2.346/97 e da decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484/RS. Disse que somente após esta decisão do STF, a contribuinte teve ciência da inconstitucionalidade da norma que determinava o estorno do crédito, ou sua não escrituração. Somente a partir daí é que corre o prazo prescricional de haver de volta os valores indevidamente suprimidos da conta-corrente fiscal, ou, em outros termos, de pleitear a restituição do que foi indevidamente recolhido aos cofres públicos. Alegou que é pacífico na jurisprudência entendimento segundo o qual o prazo para reclamar a recuperação do indébito corre a partir da homologação tácita, de sorte que, para fatos geradores ocorridos em 1992, esse prazo somente se encerrou em 2003. Prosseguindo em seu arrazoado, alegou que não procede a razão de decidir lançada no acórdão de primeira instância, no sentido da impossibilidade material de quantificar o crédito pelas entradas de insumos desoneradas do imposto. Isto porque o sistema de abatimento do valor do insumo na apuração do débito consta na legislação do imposto, e é perfeitamente adequado ao fim aqui perseguido. Não se trata de inovação, mas de simples aplicação analógica do art. 122 do RIPI/98, que regula o direito de crédito pela entrada de matérias-primas usadas. Alternativamente, também é perfeitamente factível o cálculo do crédito pela aplicação da alíquota de saída dos produtos. Invocou a aplicação subsidiária do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que garante o ressarcimento em espécie ou o direito de compensação com débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, para as hipóteses em que se acumula saldo credor de IPI. Disse que é perfeitamente possível considerar acumulados na escrita fiscal os créditos que a Receita Federal vedou indevidamente e pretender o ressarcimento ou a compensação, uma vez que esse crédito não foi utilizado e se acumulou em decorrência de ordem expressa do Poder Público que não permitia o crédito; ordem agora considerada inconstitucional pelo STF. Requereu o provimento do recurso e o deferimento da restituição solicitada.

Em 27/04/2004, após a prolação do despacho da DRF em Porto Alegre - RS, a contribuinte apresentou um pedido de rerratificação para que fosse convertido o pedido de ressarcimento em pedido de restituição, o qual foi autuado pela repartição fiscal transformando-se no Processo nº 11080.101229/2004-76. Este pedido de rerratificação não foi conhecido pela Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, sob o argumento de que

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 21/05/04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Nat. Siupe 92136

havia listispêndência com o presente processo. A manifestação de inconformidade não foi conhecida pela DRJ em Porto Alegre - RS. A contribuinte apresentou recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, mas a DRF em Porto Alegre - RS não deu seguimento ao recurso, sob o argumento de que ficara decidido no Acórdão DRJ/POA nº 4.874, de 09/12/2004, que não havia previsão legal para a interposição de recurso daquela decisão, tudo conforme fl. 1:796 do Processo nº-11080.101229/2004-76, que se encontra à disposição dos senhores Conselheiros para consulta.

Na assentada do dia 07/07/2005 esta Câmara negou provimento ao recurso voluntário interposto neste processo, por meio do Acórdão nº-203-10.297 (fls. 5.205/5.211), sob o argumento de que as operações com produtos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero não geram créditos de IPI.

Em 06/06/2006 a contribuinte ajuizou o Mandado de Segurança nº 2006.34.00.17268-4, que tramita pela 4ª Vara Federal do DF, em face do Procurador Chefe da Fazenda Nacional em Porto Alegre - RS, do Inspetor da Receita Federal em Porto Alegre - RS e do Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes, pedindo ao Judiciário que ordenasse a suspensão dos atos de cobrança, bem como que o pedido de rerratificação (Processo nº 11080.101229/2004-76) fosse apensado a este processo e que ambos fossem remetidos ao Segundo Conselho de Contribuintes a fim de que sua Presidente determinasse a inclusão em pauta do pedido de ressarcimento em conjunto com o pedido de rerratificação para que fosse proferido novo julgamento.

O Meritíssimo Juiz da 4ª Vara Federal do DF concedeu a medida liminar de fls. 5.323/5.324 nos termos em que foi pleiteada.

Em consulta à página de informações processuais da Justiça Federal do DF na internet verifica-se que a liminar está vigorando e que o mandado de segurança encontra-se concluso para sentença desde 12/12/2006.

É o Relatório.

|  |              |
|--|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL |              |
| Brasília.  | 21 / 05 / 06 |
| <i>n</i>   |              |
| Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Siape 92136                   |              |

|   |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>04</u><br>Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Siapc 92136 |
|---|

|                             |
|-----------------------------|
| CC02/C02<br>Fls. 6<br>_____ |
|-----------------------------|

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

Conforme relatado, o Juiz do Mandado de Segurança nº 2006.34.00.17268-4 expediu norma individual e concreta, consubstanciada no enunciado da medida liminar de fls. 5.323/5.324, que leio em sessão.

Desse modo, unicamente no sentido de dar cumprimento à ordem judicial, tomo conhecimento do recurso voluntário e passo a examinar o seu mérito.

De início, cabe registrar que não houve recurso contra as seguintes matérias abordadas na decisão de primeira instância:

- a) indeferimento do pedido em relação aos insumos que não sofreram desgaste em contato direto com o produto em fabricação;
- b) indeferimento do pedido de perícia; e
- c) não apreciação de impugnação contra os despachos que indeferiram as compensações.

O acórdão de primeira instância tornou-se definitivo na esfera administrativa quanto a estas questões.

A primeira questão a ser enfrentada refere-se à existência do direito ao crédito ficto de IPI pela entrada de insumos imunes, isentos, não tributados e tributados com alíquota zero.

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

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).* (grifei)

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

Já 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.*

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 e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. 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.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*... que consta da cabeça do artigo, se pode 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.

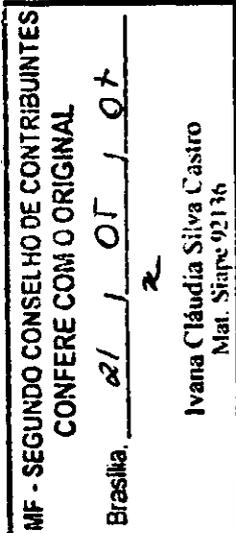
Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

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 legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos 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).

Por seu turno, 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 dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos 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 produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência 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, § 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 relativa ao produto imune 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 produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI, em face da vedação constitucional, teria que “pagar” o imposto ao contribuinte, via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, “(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM ORIGINAL  
Brasília 21 / 07 / 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Signe 92116

*subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)*  
(in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9 ed. 1995 pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de quaisquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência, a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura* quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero 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.

|  |              |
|--|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL | 01 / 05 / 01 |
| Brasília   |              |
| Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Sillipe: 92176                |              |

12

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.*"

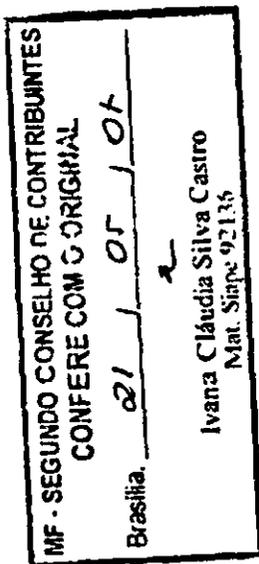
Naquele julgamento, os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que ressaltaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencer de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia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

Ministro Sydney Sanches:

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

Ministro Néri da Silva:

*"Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária."*



|  |  |
|--|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL | RI 101 JOK                                     |
|  | Brasília                                       |
|  | Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Smap: 92136 |

*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 Constitucional 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."*

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, consta 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 § 3.º 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 jurídicas 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 pelo STF para os casos de insumos tributados com alíquota zero e não tributados infirmam de forma cabal a fundamentação do RE n.º 212.484/RS e que a mesma argumentação serve como luva para os casos de insumos isentos, imunes e não tributados, não vejo a menor possibilidade jurídica de este Colegiado aplicar a interpretação contida no RE n.º 212.484/RS com base no Decreto n.º 2.346/97, para reconhecer o crédito ficto ora pleiteado pela recorrente porque a interpretação que prevalece atualmente no STF é a dos RE n.º 353.657 e 370.682.

Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento, seja sob a forma de ressarcimento, seja sob a forma de restituição.

Mas ainda que tal direito existisse em abstrato, seria impossível deferir o ressarcimento ou a restituição *in concreto* com os elementos que se encontram nos autos.

Conforme se pode verificar nas fls. 27/33, a recorrente apresentou as planilhas de cálculo dos créditos fictos. Estas planilhas indicaram apenas o mês de apuração do crédito, o valor original dos insumos, a alíquota média das saídas, o valor original do crédito e o valor atualizado do crédito em 31/12/2001.

A deficiência na instrução do pedido torna impossível apurar a liquidez e a certeza dos valores que supostamente poderiam ser ressarcidos ou restituídos, caso a Constituição ou o art. 11 da Lei nº 9.779/99 tivessem garantido o direito ao aproveitamento de créditos fictos do imposto.

Ainda que seja aceite o pedido de rerratificação inserido no Processo nº 11080.101229/2004-76, convertendo-se este pedido de ressarcimento em pedido de restituição, não haveria como apurar a certeza e liquidez do indébito, pois a recorrente não demonstrou que houve pagamento indevido do imposto. É que a restituição, ao contrário do ressarcimento, pressupõe pagamento indevido. Se a recorrente considera que os créditos fictos deveriam ter sido incorporados ao livro modelo 8, ela deveria ter apurado novos saldos devedores do imposto e solicitado a restituição apenas em relação à diferença a maior que fora – ou que teria sido – recolhida na ocasião em que os créditos não estavam escriturados no livro.

Embora tenha alegado ao Juiz do mandado de segurança que o pedido de ressarcimento fora indeferido porque as provas de seu direito estavam anexadas ao Processo nº 11080.101229/2004-76, que teria sido arquivado sumariamente pela Administração, a verdade é que a análise percuciente daquele processo revela que os documentos lá anexados são os mesmos documentos que constam deste processo. Aliás, conforme expressamente alegado no pedido de rerratificação que consta na fl. 01 do Processo nº 11080.101229/2004-76.

Portanto, a instrução dos dois processos (11080.013562/2001-86 e 11080.101229/2004-76) está incompleta, quer se analise o pedido sob a forma de ressarcimento, quer sob a forma de compensação.

Tratando-se de processos de iniciativa da recorrente, cabia a ela ter feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado perante a Administração.

A recorrente pediu em seu recurso a aplicação subsidiária do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que instituiu o direito ao ressarcimento do saldo credor da escrita fiscal.

Ora, as planilhas de fls. 27/33 demonstram com clareza vítea 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 e também no pedido de rerratificação, que é uma repetição do que aqui se contém.

Além disso, o art. 11 não dá amparo à apuração de crédito ficto de IPI, pois seu enunciado dispôs sobre a hipótese inversa ao que pretende a recorrente neste processo, quer a análise seja feita sob a ótica de um pedido de ressarcimento, quer sob a ótica de um pedido de restituição. O enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 reconheceu o direito ao crédito do IPI em relação à aquisição de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou tributados com alíquota zero, ao passo que a recorrente pretende o direito de crédito ficto pela entrada de insumos não tributados. Na hipótese prevista no enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o crédito de IPI existia porque houve incidência na operação de aquisição dos

|  |              |
|--|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL | 01 / 01 / 01 |
|  | Brasília     |
| Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Siapc 92136                   |              |

insumos. No caso deste processo, o crédito de IPI não existe porque não houve a incidência do imposto sobre os insumos adquiridos pela recorrente.

Desse modo, é impertinente a alegação da defesa no sentido de que o prazo de decadência deve correr a partir da data da decisão que julgou inconstitucional a norma que determinava o estorno do crédito, pois, no caso do art. 11 da Lei nº 9.779/99, o que a legislação anterior vedava era o crédito em relação a insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos cuja saída fosse desonerada do IPI e não os créditos fictos ora pleiteados, que nunca foram admitidos pela Constituição e muito menos por normas infraconstitucionais.

Mas isso não é tudo. A aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779/99 pressupõe a apuração de saldo credor do imposto ao final de cada trimestre calendário e no caso deste processo isto não foi demonstrado pela recorrente, haja vista que além de ter solicitado o ressarcimento ou a restituição direta dos créditos, o pedido não foi formulado por trimestre-calendário, mas de forma englobada em relação ao período de janeiro de 1993 a setembro de 2001.

Os documentos juntados pela recorrente, tanto ao pedido de ressarcimento ~~objeto deste processo quanto ao pedido de rerratificação, que foi objeto do Processo nº 11080.101229/2004-76~~, são os livros de apuração do IPI relativos ao estabelecimento matriz (CNPJ 92.749.217/0001-17) das filiais cujos CNPJ são 92.749.217/0006-21 e 92.749.217/0012-70. Em nenhum dos três casos houve a demonstração da apuração dos saldos devedores ao final de cada trimestre-calendário, como expressamente prevê o enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Tendo em vista a inexistência do direito material ao crédito e a falta de comprovação da certeza e liquidez dos valores, perdeu objeto a análise das demais questões deduzidas no recurso voluntário.

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

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

