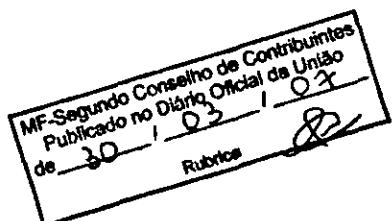




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº	11831.004550/2003-92
Recurso nº	135.756 Voluntário
Matéria	IPI - Ressarcimento (Lei nº 9.779/99, art. 11)
Acórdão nº	203-11.717
Sessão de	24 de janeiro de 2007
Recorrente	SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (Sucessora da Cia. Suzano de Papel e Celulose)
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

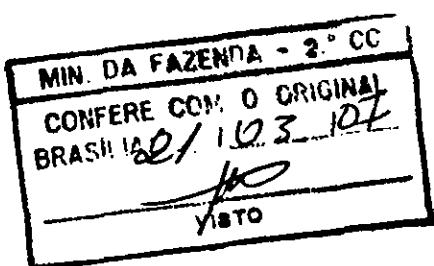
Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

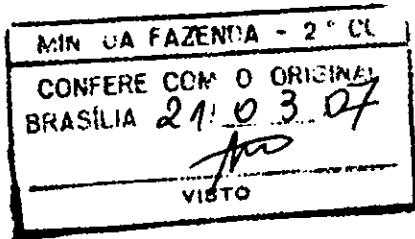
Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não resta caracterizada qualquer ofensa ao devido processo legal, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na manifestação de inconformidade, sem omissão ou contradição, embora matéria invocada apenas em sede recursal não tenha sido abordada porque não integrando o litígio.

IPI. CRÉDITOS FICTOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS E/OU TRIBUTADOS 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 e/ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS ANTERIORES A 1º DE JANEIRO DE 1999. LEI Nº 9.779/99, ART. 11. IMPOSSIBILIDADE.



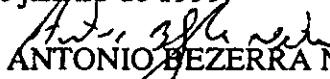


O direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI nas condições definidas pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial a partir de 1º de janeiro de 1999. No caso, todo o crédito foi originado durante o 3º trimestre de 1998.

Recurso negado.

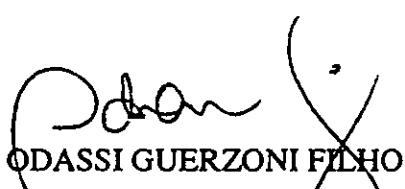
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: II) por unanimidade de votos, para afastar o direito ao crédito relativo a insumos que tenham sido adquiridos anteriormente a 1º de janeiro de 1999, e ao crédito relativo às aquisições de insumos isentos e/ou tributados à alíquota zero. Neste ponto, o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda votou pelas conclusões em face de todo o período estar compreendido em data anterior a 1º de janeiro de 1999.



ANTONIO BEZERRA NETO

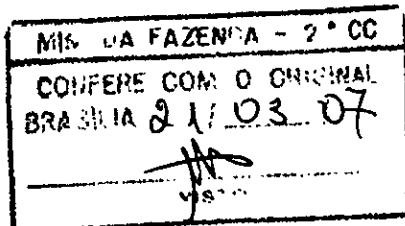
Presidente



ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Roberto Velloso (suplente convocado), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Eric Moraes de Castro e Silva.



CC02/C03
Fls. 3

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI formulado pela empresa com base no artigo 11 da Lei nº 9.779, de janeiro de 1999, apresentado em 16 de julho de 2003, relativamente a supostos créditos do referido imposto calculados a partir de compras de insumos efetuadas durante o período de 01/10/1998 a 31/12/1998, créditos estes no valor original de R\$ 410.500,23.

Segundo informações de seu pedido, a empresa tem por objeto a fabricação, o comércio, a importação e a exportação de celulose, papel e outros produtos oriundos da transformação de essências florestais, incluindo a reciclagem destes, bem assim de produtos relacionados ao setor gráfico; a formação e exploração de florestas homogêneas, próprias ou de terceiros, diretamente ou através de contratos com empresas especializadas em silvicultura e manejo florestal; prestação de serviços, a importação, a exportação e a exploração de bens relacionados ao objeto da sociedade; transporte por conta própria ou de terceiros, e a participação, como sócio ou acionista, de qualquer outra sociedade.

Os créditos de IPI objeto do presente pedido são originários da aplicação da alíquota de 12% (prevista na TIPI para os produtos de sua fabricação) sobre os montantes das aquisições de insumos (não especificados) sobre os quais não houve a incidência do referido tributo, ou seja, são mercadorias isentas e/ou tributadas à alíquota zero.

Para justificar a sua pretensão, argumenta a empresa em sua petição inicial que deve ser observado o princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, sobre o qual discorre dando exemplos do que ocorreria nas etapas que antecedem à venda de seus produtos; escora-se na doutrina de renomados tributaristas; invocando, ainda, o princípio da seletividade; e recorre a julgados do Supremo Tribunal Federal e deste 2º Conselho de Contribuintes.

A DRF de Guarulhos/SP indeferiu o pedido sob o argumento de que, nos termos do art. 49, do CTN; do art. 146, do Decreto nº 2.637/98; e do item 120 do Parecer PGFN nº 405, de 12/03/2003, não assistiria direito ao ressarcimento do IPI, uma vez que não houve o pagamento de tal tributo nas aquisições dos insumos, vez que tributados à alíquota zero e/ou isentos.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação contrária ao indeferimento de seu pedido, repetindo, na sua essência, praticamente os mesmos argumentos já trazidos ao processo quando da formulação de seu pedido, qual seja, o de que deveriam ser respeitados os princípios constitucionais da não-cumulatividade e o da seletividade do IPI. Aduziu, entretanto, que o período não fora alcançado ainda pelo instituto da prescrição, vez que o correto seria a adoção da tese defendida pelo Superior Tribunal de Justiça, qual seja, a de que a perda do direito somente ocorreria após o transcurso do prazo de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador. Aproveitou esta fase de impugnação, para pleitear a incidência de correção monetária ao seu crédito, invocando jurisprudência judiciária e administrativa neste sentido.

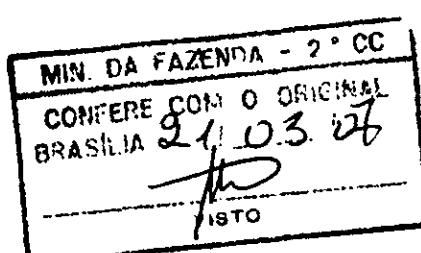
A DRJ em Ribeirão Preto/SP, analisando os argumentos da empresa manteve o indeferimento do pedido, aduzindo, além dos argumentos já apresentados pela DRF de Guarulhos, que o artigo 11 da Lei nº 9.779, de janeiro de 1999, somente contempla o aproveitamento de créditos relativos aos insumos ingressados no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1999. Além disso, refutou os argumentos da empresa de que estariam sendo

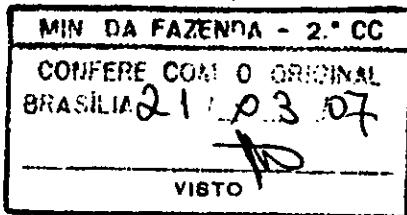
feridos os princípios constitucionais de não-cumulatividade e seletividade do IPI ao não se aceitar os créditos de insumos tributados à alíquota zero ou isentos. Ponderou, ainda, não caber àquele órgão colegiado o questionamento da legalidade e da constitucionalidade de qualquer comando legal. Por fim, afastou também a pretensão de incidência de correção monetária aos créditos pleiteados, pela falta de dispositivo legal específico neste sentido.

Recurso Voluntário apresentado tempestivamente insiste no pleito, alegando preliminarmente a nulidade da decisão recorrida, “por não ter se manifestado sobre o tema da Manifestação de Inconformidade pertinente à comprovada sucessão pela ora Recorrente, da então empresa.”

No mérito, após informar que em processo semelhante (refere-se ao Acórdão DRJ/RPO nº 11.343, de 15/03/2006, e cuja cópia acosta ao Recurso), a autoridade judicante reconheceu a viabilidade do ressarcimento, a partir de janeiro de 1999, transcreve excertos da decisão ora recorrida e passa a refutá-la, argüindo que não merece subsistir por violar, ostensivamente, o art. 11 da Lei nº 9.779/99, os princípios constitucionais da não-cumulatividade e seletividade do IPI, bem como o princípio da máxima efetividade da norma constitucional. No mais, repisa os termos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.





Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade previstas no Processo Administrativo Fiscal, devendo ser conhecido.

Rejeito sumária e enfaticamente a nulidade suscitada pela recorrente, vez que o processo sucessório em nada afeta o resultado da questão, ao contrário, apenas reforça a solidez das normas tributárias que norteiam a sucessão de empresas, estando a comprovar isso o fato da sucessora estar pugnando junto à Secretaria da Receita Federal por um direito pleiteado pela sucedida. Em outras palavras, a recorrente, na condição de sucessora da então requerente (sucedida), a substitui plenamente nos deveres e haveres, dentre estes os créditos ora discutidos.

Quanto ao mérito, relembre-se neste ponto que o pedido versa sobre créditos “presumidos” de IPI, calculados unilateralmente pela empresa mediante a aplicação de “12%” (é a alíquota incidente sobre os produtos que elabora) sobre o valor dos insumos empregados no seu processo produtivo, insumos esses, ressalte-se, segundo a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, isentos e/ou tributados à alíquota zero de IPI e, destaque-se, adquiridos durante o período de 1º/10/1998 a 31/12/1998.

O Acórdão DRJ/RPO nº 11.346, de 15/03/2006, suscitado pela recorrente, não contrasta com a decisão ora recorrida. Como evidenciado na ementa daquele, também lá a manifestação de inconformidade foi indeferida. O trecho da ementa daquele, transscrito no Recurso – segundo o qual “O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999 e que tenham sido utilizados na industrialização.”, em nada ampara a pretensão da recorrente.

Assim, não merece reparo a decisão recorrida, haja vista, principalmente, que o princípio da não-cumulatividade comporta outra interpretação que a postulada pela recorrente, senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI está previsto no texto constitucional desde a Emenda nº 18, de 1/12/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, § 4º), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, § 3º), até a de 5/10/1988, sem que houvesse sofrido qualquer alteração na sua definição.

A Constituição de 1988 se refere a tal princípio em seu art. 153, § 3º, II: “O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

A leitura do referido dispositivo nos leva à definição da técnica da não-cumulatividade, ou seja, de que a mesma se concretiza por meio de uma operação aritmética, em que o IPI devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o IPI que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em

operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa "*o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", como regra geral, só admite o crédito, se a operação de saída do produto industrializado for tributada, pois quaisquer incentivos ou benefícios fiscais só podem ser estabelecidos por expressa disposição de lei (CF/67-69, art. 21, § 2º e 153, § 2º; CTN/66, arts. 97, VI e 176; CF/88, art. 5º, II e 151, III; CF/88, art. 5º, II e 150, § 6º, este última na redação dada pela EC 3/93).

Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da "*intangibilidade da ordem constitucional*", ou seja, a interpretação constitucional não dá margem a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu *complemento*.

E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), que, fato incontestável, tem o *status* de lei complementar, de forma a manter a perfeita adequação à diretriz constitucional. Assim dispõem os referidos artigos:

"Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."

"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. (grifei)

A expressão destacada acima "*dispondo a lei*" evidencia que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei.

Na esteira desse regramento, a legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se regista desde a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIP), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

"Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuindo ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49)."

"Art. 147. O estabelecimento industrial, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e

MIN. DA FAZENDA - 2 - CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/04

VISTO

1.

produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." (destacamos)

Assim, observa-se que o art. 147 do RIPI/98 só admite o crédito do IPI relativo aos insumos, se, de sua industrialização resultar subsequente saída tributada (salvo, obviamente, nas hipóteses em que a lei concede benefícios ou incentivos fiscais, assegurando a manutenção do crédito).

E não se tem notícia de que os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tenham sido contestados, ou declarados inconstitucionais.

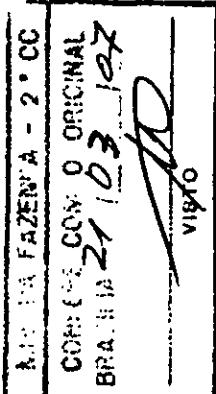
A doutrina, quando se manifesta em relação às origens e evolução do instituto que ora abordamos, identifica a existência de duas formas de se apurar o montante do imposto devido: pelo valor agregado em cada operação, ou pela diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada **base contra base**, subtraí-se do **valor** da operação posterior o da anterior, ou, ainda, diminui-se do total das vendas o total das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto. Na segunda, denominada **imposto contra imposto**, subtraí-se do imposto devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior, encontrando-se o valor líquido a recolher.

A leitura dos dispositivos legais 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 sobejá o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Resta claro, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro sempre reservou, para a definição da não-cumulatividade do IPI, a compensação pelo cálculo **imposto contra imposto**, com *apuração periódica* do IPI, haja vista que a norma fundamental dispõe que o IPI "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" (art. 153, § 3º, II, CF/88), definição que é explicitada pelo CTN (art. 49), e efetivada pela legislação do IPI (consolidada no RIPI e na TIPI). Em outras palavras, não adotou o método do valor agregado em cada operação.

Desse entendimento flui outro, o de que, na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), ou não os tributa, não é possível tomar de empréstimo a alíquota de, por exemplo, 12%, prevista para a operação de saída de produto industrializado, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação de compra de insumos feita anteriormente, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo, já que, a teor do AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3):

"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.



É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes." (grifos do original).

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 inexiste dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

A constituinte de 1988 apenas repetiu a 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 expresso interpretação também aplicável ao IPI.

Julgados do STF

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.*"

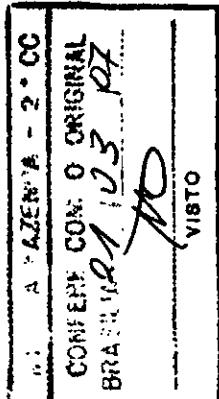
Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião, a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressalvaram, *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 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 eminentíssimo Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminentíssimo 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 nº 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.

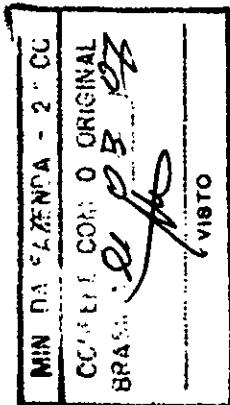
Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE nº 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. 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, para, teoricamente, fomentar o seu crescimento.

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 é determinada para uma



Nº A FAZENDA - 2100
CONFIRME COM O ORIGINAL
BRASILIA 21.03.07
VISTO

CCO2/C03
Fls. 10

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: face ao 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.

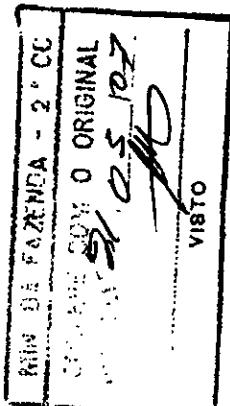
Como destacou a recorrente, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 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 com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou (em pesquisa de 23/12/2006 no sítio da Internet, “www.stf.gov.br”, o processo ainda se encontra com vistas ao Ministro Ricardo Lewandowski desde 23/03/2006), vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora 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 pelo Min. Cesar Peluso), 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 deferimento 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 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."

Vê-se, pois, ser improcedente o significado dado pela recorrente ao princípio da não-cumulatividade.

Analisemos, agora, o descabimento da pretensão da recorrente, que, como visto acima, pretendeu se creditar, mediante a utilização da alíquota de 12%, de um "presumido" IPI que sequer lhe foi cobrado por conta das aquisições de insumos utilizados na produção.

Primeiro, pela ausência de dispositivo legal acobertando o período pretendido e, segundo, por contrariar os dispositivos norteadores da matéria.

A legislação do IPI, ao tratar dos créditos básicos desse imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), informa o seguinte:

Artigo 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei nº 4502/64, artigo 25);

Por sua vez, o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 20 de janeiro de 1999, dispõe:

"Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda." (grifei)

E a IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, que regula o citado artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe, em seu art. 4º:

"Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparados a partir de 1º de janeiro de 1999." (grifei)

Assim, ainda que fossem devidos, os créditos relativos às aquisições de insumos ocorridas antes de 1º de janeiro de 1999, os mesmos não poderiam ser reconhecidos em face de ausência de dispositivo legal contemplando direito para "créditos" originários no referido período.

Mas, mesmo para os créditos de períodos posteriores a 31 de dezembro de 1998, para os quais existe dispositivo legal permitindo o aproveitamento de créditos, há que se atentar que só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que tenha sido pago o imposto, ou, em que há o destaque do mesmo na referida nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados, o serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Observe-se que o preceptivo trata de saldo credor, o que pressupõe destaque do imposto nas aquisições, em momento algum prescrevendo que os insumos entrados no estabelecimento sem pagamento de IPI poderiam gerar direito ao crédito do imposto na escrita fiscal, como, *data venia*, equivocadamente interpreta a recorrente.

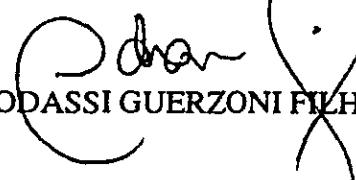
Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos, presumidos, ou simbólicos, relativos à aquisição de insumos isentos, não

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

Igualmente, não existe previsão legal para o reconhecimento de correção monetária sobre os valores dos créditos de IPI objeto de ressarcimento.

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

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007


ODASSI GUERZONI FILHO

