



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicação no Diário Oficial da União  
de 12/08/06  
Rubrica (Assinatura)

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE BAHIA CELULOSE S/A)  
Recorrida : DRJ em Recife-PE

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não geram direito a créditos do IPI os insumos sujeitos à alíquota zero, ainda que empregados em produtos tributados.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE BAHIA CELULOSE S/A).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.

Antônio Bezerra Neto  
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis.  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Odassi Guerzoni Filho, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

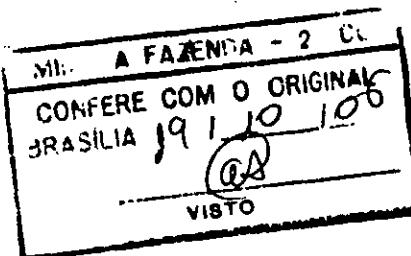
Eaal/inp

A FAZENDA - 2.º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 19/10/06  
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187



2ª CC-MF  
FL.

Recorrente : SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE BAHIA CELULOSE S/A)

## RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI de fls. 01/19, no valor de R\$ 223.359,07, relativo ao 4º trimestre de 1999 e protocolizado em 23/09/2003.

O pedido menciona como amparo legal o art. 11 da Lei nº 9.779/99, e informa que os créditos em questão são relativos à aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero.

Por bem resumir o que consta dos autos até a manifestação de inconformidade, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 331/332, vol. II):

2. *Consoante o exposto no Despacho Decisório à fl. 285, exarado pelo Delegado da Receita Federal em Itabuna/BA, em 10/06/2005, o pleito da interessada foi indeferido. Tal decisão apoiou-se no PARECER SORAT/DRF/ITA N° 078/2005, (fls. 280/284), no qual a autoridade fiscal encarregada de proceder à análise do pedido manifestou-se contrariamente à pretensão da requerente de obter o reconhecimento de créditos decorrentes de aquisições de insumos não-tributados, imunes, sujeitos à alíquota zero ou isentos de incidência do IPI, pois que tais aquisições não geram crédito passível de ressarcimento.*
3. *Importa ainda consignar que foi realizada diligência fiscal objetivando verificar a real efetividade das informações constantes do pedido, onde se constatou, conforme Relatório de fls. 250/279, a ausência de destaque de IPI nas notas fiscais de entrada dos insumos (MP, PI e ME) a serem utilizados na produção.*
4. *Inconformada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 22/06/2005 (Termo de Ciência, fl. 287), a interessada apresentou, em 15/07/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 288/307, subscrita pelo seu procurador, constituído mediante o instrumento legal de fl. 315, aduzindo em sua defesa, em síntese, os seguintes argumentos:*
  - 4.1 *Após resumir o teor do parecer que fundamentou a decisão combatida, faz considerações a respeito da não aplicabilidade ao presente caso de exerto doutrinário nele colacionado, asseverando, ainda com base em trecho do já referido parecer, que nenhuma objeção quanto ao procedimento ou admissibilidade do pedido formulado foi apontada pela fiscalização.*
  - 4.2 *Argumenta ainda, fundamentada em fragmento do mesmo parecer, que apesar da oposição ao seu pleito, a diligência efetuada teria concluído que as informações por ela prestadas seriam hábeis, idôneas e, portanto, estariam corretas.*
  - 4.3 *Afirmando que a decisão prolatada não merece prosperar visto que viola os princípios constitucionais da não-cumulatividade e da seleitividade do IPI, assim como da máxima efetividade da norma constitucional, apresenta algumas alegações dentre as quais releva relatar as seguintes: os produtos por ela produzidos (diversos tipos de papel) são tributados à alíquota de 12% prevista na TIPI; a celulose assim como as demais matérias-primas empregadas em seu processo produtivo são tributadas pelo IPI à*



Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187

alíquota zero; os créditos pleiteados, oriundos de matéria-prima tributada à alíquota zero, o são em face dos princípios constitucionais previstos no art. 153, §3º, inciso II e §3º, inciso I da CF; ao adquirir sua matéria-prima à alíquota zero e revender o produto final à alíquota de 12% vê frustrado o princípio constitucional da não-cumulatividade; o pedido trata de ressarcimento de créditos de IPI referentes à entrada de insumos não onerados pelo imposto, situação em que não há destaque nas notas fiscais de entrada.

4.4 Prossegue em sua defesa, novamente aduzindo que o despacho recorrido afrontou os princípios da não-cumulatividade e da máxima efetividade da norma constitucional e que, em face do art. 153, §3º, II e do art. 155, §2º, II, a) e b), diferentemente do que ocorre com o ICMS, a não-cumulatividade constitucional quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI é ampla e incondicional, não admitindo restrições.

4.5 Mencionando que o art. 11 da Lei 9.779/99 regula situação não pertinente ao presente processo pois que trata de hipótese em que o produto final é que é isento ou tributado à alíquota zero, afirma serem insubstinentes as razões adotadas pelo fisco para rejeição do pleito, notadamente no que concerne à aplicação inadequada da legislação ordinária e interpretação equivocada da CF.

4.6 Por meio de citações doutrinárias, defende que não existe norma eficaz que impeça o ressarcimento nos moldes que solicitado e alega que, em vista do princípio da máxima efetividade da norma constitucional e aos limites estabelecidos ao poder regulamentar, deve-se impor à não-cumulatividade interpretação objetiva.

4.7 Diz que tendo sofrido dano em face da incidência inconstitucional do imposto, além dos valores agregados ao produto industrializado, faz jus ao ressarcimento pleiteado de forma corrigida.

4.8 Afirma ainda que o princípio da máxima efetividade da norma constitucional incide sobre a seletividade do IPI e, por isso, o não creditamento do imposto na aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, contraria além do princípio da não-cumulatividade o princípio constitucional da seletividade.

4.9 Fazendo alusão à jurisprudência judicial e administrativa, transcreve ementas dos tribunais superiores e do conselho de contribuintes, que julga corroborarem os argumentos apresentados.

5. Por fim, requer seja dado provimento à manifestação de inconformidade apresentada, para reformando o despacho denegatório seja deferido o ressarcimento pleiteado, devidamente corrigido.

A 5ª Turma da DRJ manteve o indeferimento, nos termos do acórdão de fls. 329/335.

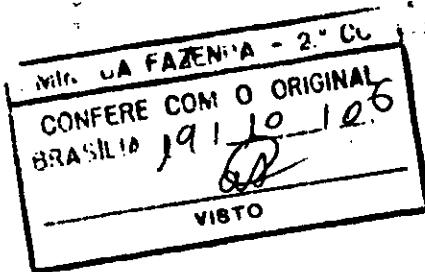
O Recurso Voluntário de fls. 338/358, tempestivo (fls. 337/338), insiste no pleito, repisando os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório, no que importa ao julgamento.





Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187



2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

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

A única matéria a abordar diz respeito ao direito (ou não) a créditos do IPI, na aquisição de insumos submetidos à alíquota zero.

Entendo não assistir razão à recorrente, primeiro porque o art. 11 da Lei nº 9.779/99, ao mencionar “produto isento ou tributado à alíquota zero”, refere-se ao produto final industrializado, em vez de aos insumos, e segundo porque o princípio da não-cumulatividade não comporta a interpretação intentada no Recurso.

Observe-se a redação do referido artigo, com negritos acrescentados:

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, 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 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

O dispositivo acima permite o aproveitamento do IPI acumulado em etapa anterior, decorrente de insumos tributados, ainda que aplicados na industrialização de produtos isentos ou com alíquota zero. O contrário, isto é, o cálculo de créditos sobre insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, não é hipótese que possa ser cogitada com base no referido artigo.

Doravante trato do cerne da questão, de modo a concluir que os insumos imunes, não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero do IPI não dão direito a créditos deste imposto.

Consoante o art. 153, § 3º, 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, 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, inexiste a compensação referida no mencionado inciso: se não houve imposto “cobrado” na etapa anterior, 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:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/10/2006
VISTO

2º CC-MF  
F.

*Art. 49 - O imposto é não-cumulativo, dispendo 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 ressalvaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

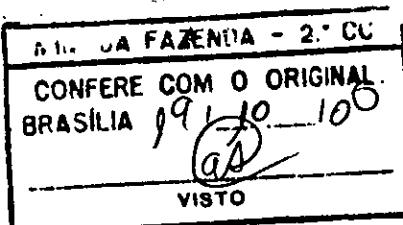
*Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se 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 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 encriturado 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;*



Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187



*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, 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.

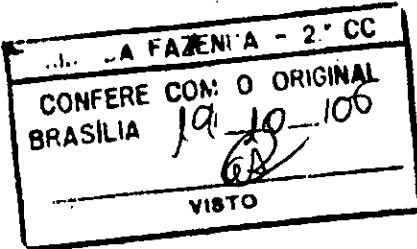
Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste 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 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.



Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187



2º CC-MF  
Fl.

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 industrial 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 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 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 existisse 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) e cujo julgamento ainda não findou, 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 pelos Mins. Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence), 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”.

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*



Processo nº : 13555.000210/2003-24  
Recurso nº : 133.858  
Acórdão nº : 203-11.187

*relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.*

Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE 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 inexiste 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.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

