



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	13678.000193/2001-77
Recurso n°	132.096 Voluntário
Matéria	IPI. RESSARCIMENTO.
Acórdão n°	203-12.262
Sessão de	17 de julho de 2007
Recorrente	MINERAÇÃO SERRA DA FORTALEZA LTDA.
Recorrida	DRJ em JUIZ DE FORA-MG

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

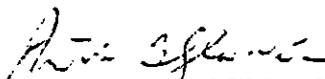
Ementa: IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS.

O ressarcimento de créditos oriundos de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero pelo IPI alcança apenas créditos relativos a insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

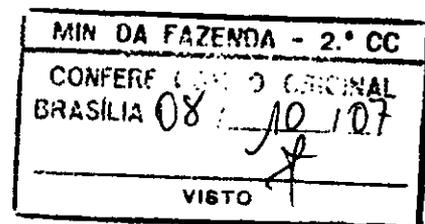
Recurso negado.

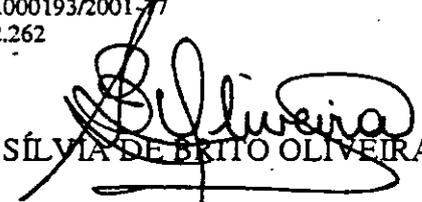
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

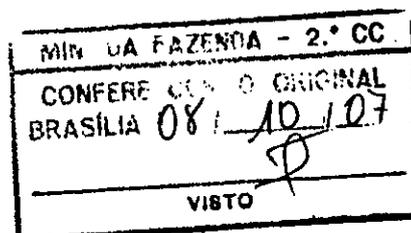



SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho e Luciano Pontes de Maya Gomes.

Ausentes os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e, justificadamente, Dory Edson Marianelli.

Eaal/



Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento - com posterior apresentação de Declaração de Compensação, por meio do processo n.º 13678.000070/2003-06, apenso a estes autos - de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) apurado no 4.º trimestre de 1998, com fulcro no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Das fls. 2 a 9 infere-se tratar de créditos relativos à aquisição de bens aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero pelo IPI.

O pedido, formalizado em 16 de maio de 2001, foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal (DRF) em Divinópolis-MG, ensejando a apresentação de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora-MG que manteve o indeferimento do pleito, nos termos do voto condutor do Acórdão constante das fls. 73 a 83.

Ciente dessa decisão, a contribuinte apresentou tempestivamente recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 86 a 106, para contestar a decisão da instância de piso, arguindo, em síntese, que:

I - não pretende a declaração de inconstitucionalidade de lei, mas apenas que seja aplicado o texto constitucional no que se refere à não-cumulatividade do IPI;

II - o direito de crédito da contribuinte subsiste em qualquer situação, desde a Constituição Federal de 1988, em face do princípio da não-cumulatividade, não se podendo vincular esse direito a ditames restritivos da Lei n.º 9.779, de 1999, tampouco da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 33, de 1999;

III - o art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, é meramente interpretativo e, por isso, pode retroagir a alcançar períodos anteriores a sua vigência;

IV - não existe na lei limitação temporal para aproveitamento dos créditos de IPI, não podendo mera IN fazer essa restrição;

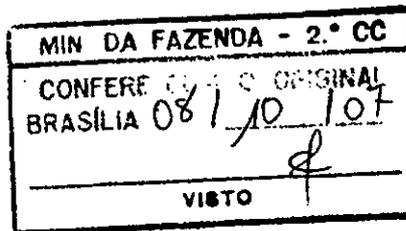
V - o crédito pleiteado deve ser atualizado monetariamente para recomposição do valor aquisitivo da moeda.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do seu recurso para ser reconhecido o direito ao ressarcimento do valor total peticionado, com conseqüente homologação das compensações pleiteadas.

É o Relatório.



S.E. FAZENDA - 2.º CC	
CONFERE	ORIGINAL
BRASÍLIA	08. 10. 07
VISTO	



Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo, por isso dele conheço.

De início, registro que não vislumbro ilegalidade no art. 4º da IN SRF nº 33, de 1999, pois esse dispositivo possui teor meramente interpretativo da eficácia temporal do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

O entendimento expresso no precitado dispositivo normativo, conquanto não vincule este Colegiado, coincide com o que penso sobre a aplicação, no tempo, das disposições do art. 11 do supracitado diploma legal. Assim, passo a expor as considerações que embasam meu entendimento sobre a matéria em foco.

Primeiro, registre que a ordem jurídica vigente antes do advento da lei em questão comandava o estorno dos créditos do IPI relativo a aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que tivessem sido empregados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, conforme redação do art. 174 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98).

Portanto, a permissão para manter na escrita fiscal créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero inovou a ordem jurídica e conferiu direito novo aos contribuintes do IPI, qual seja, o direito de não anular, mediante estorno, os referidos créditos e, ao final do trimestre, utilizar o saldo credor apurado na escrita fiscal.

Assim, não se pode atribuir caráter meramente declaratório ao texto legal que inovou a ordem jurídica e aplicá-lo a atos ou fatos pretéritos conforme pleiteia a recorrente.

Relativamente à aquisição de direitos, sendo a lei ato constitutivo por excelência e considerando sua cláusula de vigência nos termos do seu art. 21, poder-se-ia afirmar que o ressarcimento de crédito de IPI decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero apenas seria cabível no caso de insumos recebidos no estabelecimento do contribuinte a partir de 20 de janeiro de 1999.

Todavia, o próprio comando legal em tela deferiu à Secretaria da Receita Federal (SRF) competência para expedir normas disciplinadoras da utilização desse crédito e, com base nessa competência, foi editada a IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, cujos arts. 4º e 5º estabelecem, *ipsis litteris*:

Art. 4º O direito ao aproveitamento nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779 de 1999, ao 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 equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.



MIN DA FAZENDA - 2.º CC	
CONFERE	ORIGINAL
BRASILIA	08/10/07
VISTO	

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

(Grifou-se)

Destarte, uma vez que a indigitada IN foi editada em consonância com o ato legal, permitindo, inclusive, o aproveitamento de créditos de período anterior – de 1º a 19 de janeiro de 1999 - à vigência da Lei nº 9.779, de 1999, entendo que não está esse ato normativo maculado por vício de ilegalidade.

Adicionalmente, lembrando tratar-se de crédito incentivado, é pertinente trazer à colação ementa de Acórdão proferido pela Primeira Câmara desse Segundo Conselho de Contribuintes que, por unanimidade, negou provimento ao Recurso nº 109.044, da relatoria do Conselheiro Jorge Freire, em matéria idêntica à tratada nestes autos:--

IPI – CRÉDITO INCENTIVADO – RESSARCIMENTO – O aproveitamento de créditos oriundos de insumos utilizados na industrialização de produtos com alíquota zero de IPI na forma de ressarcimento/compensação (Lei nº 9.430/96, arts. 73, 74), sendo hipótese de crédito incentivado, exige lei específica para tal. E a edição de tal norma somente adentrou no universo jurídico pátrio através da dicção do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999. E a Administração Tributária, regulamentando tal lei por delegação da mesma, firmou como marco temporal para aproveitamento desses créditos oriundos de insumos a títulos de ressarcimento/ compensação, os relativos aos insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999. Recurso voluntário a que se nega provimento.”

Sobre o princípio da não-cumulatividade do IPI, registre-se que o legislador pátrio optou por implementá-lo por meio de créditos e débitos na escrita fiscal, sempre que houver incidência desse imposto na entrada e na saída de produtos, respectivamente, comandando, inclusive, o estorno de créditos relativos a aquisição de insumos empregados em produtos tributados á alíquota zero.

Essa opção do legislador está expressa no art. 49 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 146 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98), que estabelece, *ipsis litteris*:

Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

Por oportuno, lembrando que a matéria relativa à não-cumulatividade do IPI foi esclarecida com minudências pelo Presidente desta Terceira Câmara, Antonio Bezerra Neto, no voto condutor do Acórdão nº 203-10288, proferido na sessão de 7 de julho de 2005, no julgamento do recurso voluntário nº 129.820, desse voto transcreve-se o seguinte trecho:

(...)

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:

Métodos de Tributação não-cumulativa

- Método do Valor Agregado

Método da subtração ou "base contra base": subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.

Método da adição ou "método do valor acrescido": somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.

- Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou "imposto contra imposto", senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

Constituição Federal

"Art. 153(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONF. ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/07
VISTO

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 08/10/07
VISTO

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)"

CTN

"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes." (grifamos).

A leitura dos dispositivos supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo ... "dispondo a lei"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, 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 apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fôsse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração),

pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio comezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Análise do método adotado pelo constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:

-os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;

-o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação;

-o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato distinto, nenhum coincidindo com o da experiência européia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.);
e

-o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 08/10/07
VISTO

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE O ORIGINAL BRASÍLIA 08/10/07
VISTO

Nessa mesma linha, o Parecer PGFN n.º 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

"a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da 'não-cumulatividade'. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade incontestada, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da 'intangibilidade da ordem constitucional'. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a 'não-cumulatividade', quais sejam, 'imposto sobre imposto', 'base sobre base' e a 'teoria do valor acrescentado' (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério 'imposto sobre imposto' sob a forma de lançamento a crédito pelas 'entradas' e a débito pelas 'saídas'. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação. Destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a 'teoria do valor acrescentado', segundo a qual deve ser tributado o 'valor acrescentado'. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescentado.' (...)"

Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o "valor agregado", ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide "sobre" o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devemos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente européia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil, é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI ("método do crédito do imposto"), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescentado).

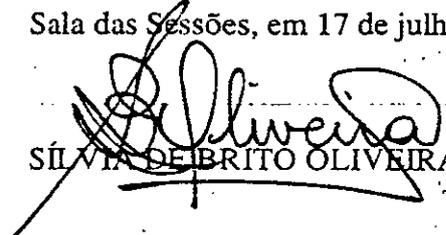
Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei n.º 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas

aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.

(...)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso, não se homologando, pois, as compensações solicitadas e restando prejudicada a apreciação da matéria relativa à atualização monetária do crédito pleiteado.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/07
VISTO 