



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13804.000650/2003-01
Recurso nº 259.852 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.599 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria IPI
Recorrente IMERYS DO BRASIL COMÉRCIO E EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

NORMAS REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA DE SÚMULAS ADMINISTRATIVAS DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE.

Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria Ministerial MF nº 256, de 22 de junho de 2009, são de adoção obrigatória pelos conselheiros membros as súmulas administrativas aprovadas pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 10.

Nos termos de Súmula Administrativa do Segundo Conselho de Contribuintes aprovada em sessão de 18 de setembro de 2007, “a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI”.

IPI CRÉDITOS SOBRE INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IMPOSTO. INAPLICABILIDADE.

Incabível o aproveitamento de créditos de IPI relativos a entradas em que não houve o pagamento do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. RESSARCIMENTO. CÔMPUTO DE JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

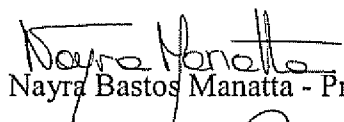
Não havendo previsão legal para a adição de juros a valores postulados em ressarcimento, não se pode deferi-los por analogia ou equidade, nem sob o argumento de desnecessidade de lei por se tratar de atualização do valor do crédito. A taxa Selic não é índice de correção monetária mas sim taxa de juros prefixados.

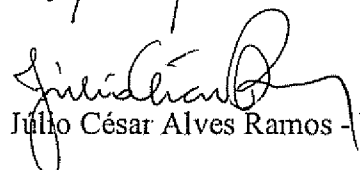
Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Ali Zraik Jr, Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan que reconheciam o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Júlio César Alves Ramos - Relator

EDITADO EM 2707/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Cuida-se de recurso da empresa acima qualificada contra decisão que indeferiu ressarcimento de IPI postulado em 07 de fevereiro de 2003 em papel. Ao pedido original de ressarcimento vincularam-se posteriormente declarações de compensação que constituíram inicialmente outros processos administrativos mas foram a este apensados. No formulário, aponta-se como base para o ressarcimento o art. 11 da Lei 9.779/99, e que o saldo credor foi apurado no último trimestre do ano de 2002, sobre ele aplicando-se a selic como “correção monetária”.

Em petição que acompanha o formulário afirma ser empresa industrial por se dedicar à “exploração, pesquisa e mineração de qualquer espécie ou tipo mineral e respectivo processamento, refinação, industrialização e comercialização”. Segundo a mesma petição, estaria ela sujeita ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados a teor do art. 153, IV, da Constituição Federal”, sendo que o “produto industrializado pela empresa é basicamente o mineral, o qual está sujeito à alíquota zero do IPI”.

No livro de apuração de IPI por ela mesma juntado ao seu pedido constata-se que, embora haja aquisições lançadas como “compras para industrialização”, com IPI creditado, não há registro de vendas tributadas. Ao contrário, todas as “vendas de produção do estabelecimento” estão registradas como “isentas ou não-tributadas”, não havendo nenhum débito de imposto. De fato, o montante requerido como saldo credor (R\$ 410.391,16) corresponde ao total do imposto creditado nos nove períodos de apuração que compõem o trimestre, nada havendo registrado a título de débito de IPI.

Ademais, as notas fiscais de aquisições juntadas pelo contribuinte entre fls. 177 e 196 tampouco corroboram o crédito registrado em seu livro fiscal pois nelas não há

nenhum IPI destacado. Ocorre que tais notas não parecem se referir ao crédito registrado no livro, pois nem o valor nem as datas de aquisição conferem. Em conclusão, não se sabe com certeza quais são os produtos adquiridos e se eles são onerados ou desonerados; nesse último caso, se por isenção, alíquota zero ou imunidade.

Às fls. 131/132 dos autos constam declaração e planilha elaboradas pela empresa em atendimento a intimação fiscal que apontam serem os “produtos fabricados” pela empresa todos classificados como NT na Tabela de Incidência do IPI.

Em consequência, foi proferido o despacho decisório de fls. 232/234 em que a DRF Guarulhos não reconhece o direito creditório postulado e considera não homologadas as compensações pretendidas. A fundamentação para essa negativa, bastante clara e corroborada pelas conclusões de auditoria fiscal realizada na empresa, é de que o art. 11 da Lei 9.779 não ampara a escrituração de créditos, muito menos o seu ressarcimento, se os produtos adquiridos são empregados em produtos considerados não tributados pelo imposto. Cumpre enfatizar esse ponto: o despacho decisório não analisou direito de crédito sobre aquisições desoneradas; ele analisou, e denegou, crédito quando o estabelecimento somente produz produtos NT.

Dessa decisão, de que teve ciência em 24/4/2007, a empresa apresentou tempestiva manifestação de inconformidade que restou analisada pela DRJ Ribeirão Preto. Nela, reitera o equivocado embasamento do seu pedido: as decisões do STF que afirmaram não haver ofensa ao princípio da não-cumulatividade do IPI no creditamento sobre aquisições desoneradas.

Tal argumento não foi aceito pela instância julgadora inaugural. Mas aqui, analisando-se o que fora alegado na manifestação e não o fundamento efetivo do pedido, negou-se o direito porque Ali, não se discutiu a possibilidade de crédito por empresa que dá saída a produtos NT na TIPI. A análise do direito restringiu-se à possibilidade de creditamento sobre aquisições em que não houve o efetivo gravame do imposto, seja por alíquota zero, isenção ou não-tributação.

Ainda inconformado, o contribuinte formulou tempestivamente o presente recurso para ainda uma vez reiterar estar o seu pleito amparado no princípio da não-cumulatividade do IPI consoante as decisões do STF que já mencionara anteriormente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

O recurso é tempestivo e a matéria nele versada é da competência da Terceira Seção de Julgamento do CARF. Dele conheço.

Como enfatizei no relatório, o direito creditório foi postulado com base no art. 11 da Lei 9.779/99. Para negá-lo sob tal fundamento, bastaria a conclusão dos trabalhos fiscais que apuraram serem os produtos saídos do estabelecimento, todos, considerados não-tributados pelo IPI.

E digo que bastaria porque na lei indicada não foi concedido direito de crédito em tal situação. Ali, quando muito, se passou a admitir que contribuintes (aqueles que dão saída a produtos inseridos no campo de incidência do imposto) pudessem dar amplo aproveitamento aos créditos que a lei lhes concedia.

Desde sempre, e com mais força após a edição da própria Lei 10.451/2002, estabelecimentos que produzem produtos que não estão inseridos naquele campo de incidência, não têm direito a crédito do imposto. E assim o são os NT na TIPI.

Ou seja, o pedido da empresa nada tem a ver com as decisões judiciais que reconheceram direito de crédito de IPI a **contribuintes** do imposto ao adquirirem matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem sobre os quais não tenha havido efetiva cobrança do imposto, beneficiados que tenham sido por alguma hipótese de desoneração: isenção, imunidade, não incidência ou redução a zero de sua alíquota.

Acontece que a DRJ não decidiu a manifestação de inconformidade sob o mesmo fundamento da DRF. Pelo contrário, aí passou-se a considerar que o pedido tinha por base aquelas decisões judiciais. Provavelmente porque assim foi argüido tanto na petição que acompanhou o pedido original, quanto na própria manifestação apresentada. Ou talvez porque os produtos “fabricados” eram imunes e a IN SRF 33/99 ter incluído, indevidamente, estes últimos no rol dos produtos a que se referira a Lei 9.779.

Seja por um ou por outro motivo, o fato é que a DRJ não enfrentou a questão do cabimento de crédito a não contribuinte. Indeferiu o pedido porque os produtos adquiridos seriam, no dizer da própria requerente submetidos a alíquota zero.

Como a empresa não se insurgiu contra isso em seu recurso, pedindo a nulidade da decisão de primeiro grau, examino também sob esse único fundamento o seu pedido.

Para tanto, mister registrar que as conclusões fiscais nada reportam acerca da natureza dos produtos adquiridos, isto é, se eles são mesmo de alíquota zero e isentos como diz a empresa em suas diversas petições, ou meramente NT como são os que saem de seu estabelecimento.

Mas essa questão não tem relevância para o colegiado. É que seja qual for a desoneração que recaia sobre os produtos adquiridos (e ainda que eles sejam realmente matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem), não se reconhece direito de crédito.

Reproduzo a seguir as razões que uso para denegá-lo, já repetidas vezes expendidas.

Deveras, a tese de que o registro fiscal de créditos em tais situações é necessário, pois, em caso contrário, ter-se-ia mero diferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade foi inicialmente esboçada em relação aos produtos isentos. Posteriormente, o STF a estendeu aos produtos de alíquota zero e aos NT na TIPI. Data máxima vênua, mesmo em relação aos isentos não consigo chegar à mesma conclusão.

Antes de adentrar o exame com respeito aos produtos isentos, cumpre o registro de que nas outras duas hipóteses – alíquota zero ou não tributação – sequer a Corte Máxima tem mantido a possibilidade desse registro. É que ali prevaleceu o entendimento de



que é inaceitável a utilização de alíquota instituída para outro produto ou a adoção da média das alíquotas, seja dos produtos comprados, seja dos produtos vendidos.

Essa definição motivou, no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes a adoção da Súmula que afasta o aproveitamento quando se trata de insumos de alíquota zero. Refiro-me à Súmula nº 10 do Segundo Conselho de Contribuintes publicada em 24 de setembro de 2007. Sua adoção, como se sabe, é obrigatória a teor do que dispõe, hoje, o art. 62 do Regimento do CARF, baixado pela Portaria MF 256/2009.

Impossível, pois, sua rediscussão administrativa, esta deve ficar restrita aos produtos isentos, visto que também em relação aos NT não há mais decisão do STF cuja aplicação se possa postular.

Ocorre que mesmo em relação aos isentos, não vejo como se possa reconhecer o crédito. E para elucidar este ponto cumpre ressaltar que, ao lado do princípio ora em discussão, o IPI é regido também pelo princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É por força deste último que as alíquotas aplicáveis a produtos diferentes são diferentes, e é também por sua aplicação que se concedem benefícios fiscais a alguns produtos isoladamente, que não se estendem aos demais, mesmo àqueles que os utilizem como insumos. De não ser assim, cairíamos no absurdo de que uma eventual redução de alíquota do fumo (hoje tributado sob alíquota específica, quando já submetido a beneficiamento) deveria atingir também o cigarro que o usa como insumo; ou que um produto oriundo da Zona Franca de Manaus (ZFM) fosse usado como insumo na fabricação, em outra região do País, de armas e que essas armas de alguma forma se deveriam beneficiar daquela isenção...

Assim, quando se isentam, por exemplo, produtos industrializados na ZFM, pretende-se reduzir o valor cobrado por estes produtos como produtos finais, permitindo que eles compitam com os produzidos em outras regiões do país. Essa redução se materializa no valor total da nota fiscal, que passa a não mais incluir qualquer parcela a título de IPI. Cumpre-se, assim, plenamente, o objetivo da legislação, que foi, repita-se, beneficiar os produtos da ZFM e não os com ele produzidos.

Reforça o argumento a consciência de que o princípio da não-cumulatividade visa sim a impedir o chamado efeito cascata, caracterizado pela acumulação em etapas posteriores de imposto **cobrado** numa etapa anterior. Aqui, a expressão negritada é da própria Carta Magna (art. 153, § 3º, II). Quando um produto é beneficiado com isenção, o imposto não é cobrado, e, respeitadas todas as opiniões em contrário, não vejo como entender não cobrado como sinônimo de cobrado. Sinônimo de cobrado pode ser o usado pelo CTN, em seu artigo 49: pago. Ora, a simples leitura desses dispositivos leva à inexorável interpretação de que para existir crédito é preciso que tenha havido imposto exigido, cobrado, pago, na etapa anterior. Se o imposto cobrado, exigido, pago é zero, zero é também o crédito.

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que se parta do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática ad valorem, mais comum de tributação) de cada produto seja, **em qualquer hipótese**, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa.

Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$ 100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$ 10,00, limitado esse valor apenas ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o **valor total da operação**. Tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$ 1.000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política) está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$ 100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final – caso não possua créditos – ou então ser distribuído ao longo da cadeia produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto.

Assim, supondo que o produtor acima adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$ 50,00, ele deverá recolher apenas os R\$ 50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$ 100,00 **devidos**. Não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, **que não foi objeto de qualquer benefício fiscal**, teria recolhido apenas R\$ 50,00 quando a legislação lhe exige R\$ 100,00.

Destarte, ainda que respeite as abalizadas opiniões em contrário, entendo que não integra o “objetivo da isenção” concedida a dado produto beneficiar aquele que é produzido utilizando-o como matéria prima ou produto intermediário ou material de embalagem. O que se pretendeu foi desonerar um dado produto, como produto final, de modo a que pudesse competir com um concorrente produzido em condições mais favoráveis, por exemplo, quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, data máxima vênua, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anularia o efeito isencional! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria, nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevaletentes em outras regiões.

Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B – isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo cediço que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?

A apontada incongruência com o ICMS que, embora igualmente não-cumulativo, tem expressa negativa constitucional quanto à possibilidade de creditamento, decorre de que este incide sobre a operação, enquanto o IPI, sobre o produto. Por isso, para o ICMS é lícito falar em mero diferimento. No entanto, naquele tributo a nova operação, ainda que com o mesmo produto, é totalmente independente da anterior, **diferentemente do que ocorre com o IPI**. O inciso II do § 2º. do art. 155 da CF longe de constituir uma antinomia, realiza a perfeita equiparação dos dois impostos. De fato, se a operação seguinte, no caso do ICMS, não gozou de benefício, deve ser tributada integralmente. Substitua-se “operação” por “produto”, no caso do IPI, e a norma é a mesma. Dispensável essa ressalva quanto a este último face ao princípio da seletividade, obrigatório neste, e apenas facultado ao ICMS.

Não é demais ressaltar que as isenções do IPI são, em geral, de caráter objetivo (Lei 4.502/64, art. 9º.); atingem, portanto, o produto e acompanham-no enquanto este continuar sua vida econômica. Por exemplo, o produto industrializado na ZFM é isento mesmo quando sai daquela região e se submete a uma nova operação sujeita ao IPI, desde que o produto continue o mesmo (v.g. remessa a uma filial atacadista, sem uso da suspensão admitida, e posterior saída dessa filial: Parecer CST 1.367/79). A isenção o acompanha e lhe é indissociável, não fica restrita à operação em que se originou. Quando, porém, esse produto desaparece, incorporado que tenha sido na produção de outro, não há mais como se falar nessa isenção, cabendo perquirir se o novo produto goza de algum benefício.

É possível, por isso, distinguir ao menos três alcances de incentivos fiscais concedidos por meio de isenções na área do IPI. O mais restrito alcança apenas o valor adicionado na etapa beneficiada. Ele ocorre quanto um produto é isentado mas não se assegura expressamente a manutenção do crédito relativo aos insumos nele aplicados. Mesmo antes da edição da Lei 9.779 não conhecemos exemplo concreto. Mesmo ali mantinha-se o direito ao crédito, embora nem sempre assegurando o ressarcimento em dinheiro (caso, aliás, da ZFM).

Nesse caso, o imposto efetivamente pago na aquisição dos insumos vira custo para o produtor e continua onerando o produto. O benefício, assim, alcança apenas o IPI que seria “acrescido” nesta etapa.

Uma segunda possibilidade (e, como dissemos, a mais comum) autoriza a isenção e a manutenção e amplo aproveitamento (inclusive por ressarcimento) do crédito relativo aos insumos. Nesse caso, este IPI dos insumos deixa de integrar o custo de aquisição e o benefício alcança todo o IPI que seria devido sobre aquele produto.

Ambas as modalidades visam a reduzir o preço final do produto isentado, mas na condição de produto final. Quando este produto integra uma cadeia produtiva, seus efeitos não se estendem. Não se trata, como disse, de diferimento, mas sim do respeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, tão constitucional quanto o da não-cumulatividade.

Apenas quando o legislador pretende estender tal benefício à etapa seguinte da cadeia produtiva é que age na conformidade do apontado art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, isto é, isenta o produto e, **além disso**, autoriza que quem o adquira como insumo registre crédito sobre o que não pagou. E que essa previsão deve ser expressa assegura-o o artigo 150, § 6º da Carta Magna.

Forte nessas considerações, é que entendo impossível o crédito de IPI em qualquer aquisição não efetivamente onerada pelo imposto, ainda que em razão de isenção deferida aos insumos. E não afeta em nada a conclusão considerar ter havido incidência de IPI nas aquisições beneficiadas com isenção; tanto no texto constitucional como no CTN o que se exige é a cobrança do imposto e não sua incidência.

É certo, porém, que essa minha posição pessoal não tem encontrado guarida nos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Com efeito, ali tem ainda prevalecido o entendimento de que, para os isentos, é válido o registro de créditos. Aquela instância final apenas reviu, por enquanto, tal posicionamento quando a desoneração decorra de não incidência ou redução a zero da alíquota.



Não tendo ela, no entanto, efeito erga omnes, e não tendo o contribuinte demonstrado ser possuidor de decisão própria nos mesmos termos, impossível aplicar a ele aquele entendimento.

Não havendo o direito de crédito, não há também possibilidade de acrescer ao seu valor original a Selic acumulada a título de atualização monetária, dado que o acessório segue o principal.

Caso, porém, assim não entenda a maioria e reconheça ao contribuinte algum crédito, deixo registrada minha posição quanto à impossibilidade dessa aplicação. É que não há lei que preveja o cômputo de juros em adição a valores postulados em ressarcimento. Esta adição, como se sabe, está autorizada apenas nos casos de restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente. Nos ressarcimentos nada foi pago indevidamente ou a maior.

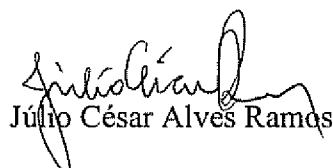
Também, a meu ver, incabível a tese de que tal adição visa apenas à correção ou atualização monetária para garantir o poder de compra do montante a ressarcir, dispensando lei autorizativa. É que, entendo, não se pode confundir a aplicação da taxa de juros selic com a figura da correção ou atualização monetária, pois aquela é autêntica taxa de juros, que incorpora, além da expectativa de inflação, efetiva remuneração, de vez que aplicada, em sua origem, à remuneração dos títulos da dívida pública e apenas trazida ao mundo tributário por força, originalmente, da lei 9.250/95. Assim sendo, não se pode admitir a tese de que sua aplicação independa de existência de norma legal, ao sabor do entendimento doutrinário pacificado de que “a correção monetária não constitui *plus*” mas apenas reposição do anterior poder aquisitivo do crédito. A taxa selic é, sim, *plus* e *plus* bastante alto, por sinal, como, aliás, reconhecem os mesmos contribuintes quando se trata de pagá-la nos recolhimentos em atraso...

Ocorre que sendo uma remuneração, que embute, mas extrapola, o que se poderia chamar de “correção” monetária, a aplicação de juros ao ressarcimento constituiria, ao contrário, enriquecimento do sujeito passivo, que nada pagou indevidamente. Não é ele, portanto, credor da União, seja tributário, seja não tributário.

Ademais, sabemos todos que o instituto da correção monetária, criado à época da ditadura militar, tinha por escopo preservar o valor de determinado crédito compensando-o pela inflação **passada**. Por outro lado, como taxa de juros prefixados que é, e disso não há dúvidas, o que a Selic embute é uma **expectativa** de inflação; ou seja, é a inflação que se espera que ocorrerá, não a que tenha eventualmente ocorrido e que se mede por um dos muitos índices disponíveis: IPC, INPC, IPCA etc. Como tal, pode se confirmar ou não. Pois bem, após o plano real não tem sido incomum, e recentemente tivemos novamente notícia disso, que se registrem deflações (o que nem por isso fez a Selic negativa). Será que os que advogam a incidência de correção monetária pretenderão, nesse caso, reduzir o montante a ressarcir? Ou, por coerência, considerarão que há enriquecimento sem causa do postulante ao ressarcimento?

Claro que a lei poderia deferir a incidência de juros nesses casos. Não o fez, porém. E não o tendo feito, não cabe ao intérprete fazê-lo, ainda que à guisa de analogia ou de equidade.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso do contribuinte.


Júlio César Alves Ramos