



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 02 / 07
Rubrica

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594

Recorrente : SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (SUCESSORA DA
COMPANHIA SUZANO DE PAPEL E CELULOSE S/A)
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 05 / 02 / 07
Visto

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. 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 em sede recursal não tenha sido abordada porque não integrando o litígio. **Preliminar rejeitada.**

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 (SUCESSORA DA COMPANHIA SUZANO DE PAPEL E CELULOSE S/A).**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Antonio Bezerra Neto
Presidente

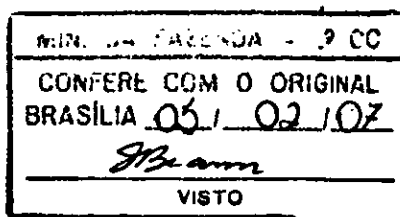
Emanuel Carlos Dantas de Assis
Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

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.

Ecda/eaal



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594

Recorrente : SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (SUCESSORA DA COMPANHIA SUZANO DE PAPEL E CELULOSE S/A)

RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI de fls. 01/19, no valor de R\$ 1.278.823,92, relativo ao 4º trimestre de 1999 e protocolizado em 30/09/2003.

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.

O pleito foi indeferido, visto que inexistente pagamento do IPI na aquisição de insumos tributos à alíquota zero.

O contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade, alegando, resumidamente, o seguinte:

- o Despacho recorrido, divorciando-se da regra hermenêutica da máxima efetividade da norma constitucional, aplicou mal o princípio da não-cumulatividade do IPI que, diversamente do ICMS, não admite restrições quanto aos créditos;

- também foi ferido o princípio da seletividade, na medida em que tomar isenções e alíquotas zero como mero diferimento do imposto implica em promover indireta e ulteriormente uma incidência sobre um produto que a legislação exonerou de tributos;

- face à apropriação extemporânea dos créditos em discussão, faz jus à correção monetária. Menciona julgado do STF (RE nº 168.752-MG, relator Min. Marco Aurélio), que julga aplicável a situação em tela por ter havido oposição das autoridades administrativas, ao aproveitamento dos créditos pretendidos;

- para corroborar seus argumentos, menciona jurisprudência judicial e administrativa, transcrevendo ementas do STF, do TRF da 4ª Região e deste Segundo Conselho de Contribuintes.

A 2ª Turma da DRJ manteve o indeferimento, nos termos do acórdão de fls. 221/232, vol. II.

O Recurso Voluntário de fls. 237/256, tempestivo, 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 requerente".

No mérito, após informar que em processo semelhante (refere-se ao Acórdão DRJ/RPO nº 11.346, de 15/03/2006, também prolatado pela 2ª Turma 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, arguindo que não merece



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

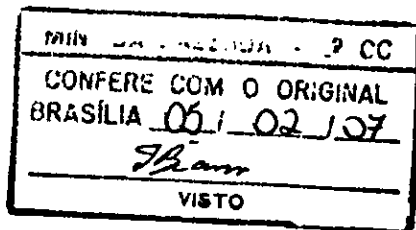
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594

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.

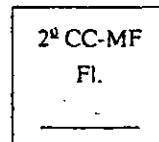
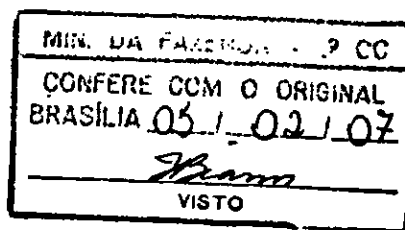
É o relatório, no que importa ao julgamento.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594



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.

Preliminarmente, rejeito a arguição de nulidade do Acórdão recorrido levando em conta que o tema da sucessão não importa ao deslinde da questão. Tanto assim que na Manifestação de Inconformidade a ora recorrente, Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S/A, apenas informa ser sucessora da Companhia Suzano de Papel e Celulose S/A, esta a requerente. Nada mais há na peça que manifesta a inconformidade, acerca de tema. É assim acontece porque a recorrente, na condição de sucessora da requerente, a substitui plenamente nos deveres e haveres, dentre estes os créditos ora discutidos.

Dessarte, inexistente a suposta ofensa ao devido processo legal, a suscitar a nulidade da decisão recorrida. Esta, tendo apreciado todas as alegações contidas na manifestação de inconformidade, sem omissão ou contradição, não pode ser acoimada de nula por não ter tratado de matéria invocada apenas em sede recursal, e que de todo modo não interessa ao deslinde do litígio.

Doravante trato do mérito, destacando de plano que o Acórdão DRJ/RPO nº 11.346, de 15/03/2006, também prolatado pela 2ª Turma recorrida, 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, transcrito 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.

Não lhe assiste razão porque o princípio da não-cumulatividade não comporta a interpretação intentada no Recurso.

Repetindo o mesmo entendimento já adotado em outros julgados de minha relatoria nesta Terceira Câmara, interpreto que os insumos imunes, não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero do IPI não dão direito a créditos deste imposto.

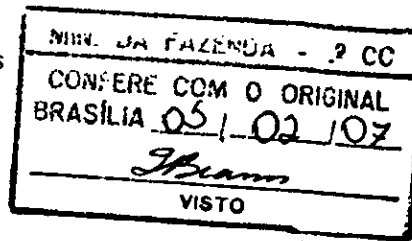
Consoante o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

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, inexistente a compensação



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594



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:

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.

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 ressaltaram, *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.

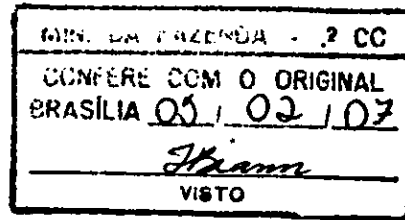
- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594



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, 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.

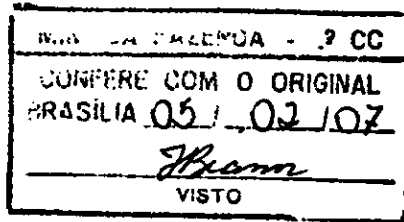
Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594



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 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 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13804.007900/2003-25
Recurso nº : 135.747
Acórdão nº : 203-11.594

2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 05/02/07
<i>Ilham</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 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 inexistente 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.

Por fim, destaco que se coubesse reconhecer o direito ao ressarcimento em tela os juros Selic (e não mera correção monetária, como alega a recorrente) seriam inaplicáveis.

Entendo impossibilitada a aplicação de tais juros na hipótese dos autos, primeiro porque a taxa Selic é inconfundível com os índices de inflação, e segundo porque ao ressarcimento não se aplica o mesmo tratamento próprio da restituição ou compensação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2^o CC-MF
Fl.

Processo n^o : 13804.007900/2003-25
Recurso n^o : 135.747
Acórdão n^o : 203-11.594

Não se constituindo em mera correção monetária, mas em um *plus* quando comparada aos índices de inflação, referida taxa somente poderia ser aplicada aos valores a ressarcir se houvesse lei específica.

É certo que a partir do momento em que o contribuinte ingressa com o pedido de ressarcimento, o mais justo é que fosse o valor corrigido monetariamente, até a data da efetiva disponibilização dos recursos ao requerente. Afinal, entre a data do pedido e a do ressarcimento o valor pode ficar defasado, sendo corroído pela inflação do período. Daí ser admissível no intervalo a correção monetária.

Todavia, desde 01/01/96 não se tem qualquer índice inflacionário que possa ser aplicado aos valores em tela. A taxa Selic, representando juros, e não mera atualização monetária, é aplicável somente na repetição de indébito de pagamentos indevidos ou a maior, inconfundíveis com a hipótese de ressarcimento. Daí a impossibilidade de sua aplicação nas situações como esta em exame.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e nego provimento ao Recurso.

Sala de Sessões, em 05 de dezembro de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

