



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 03
Lauda

CC02/C02
Fls. 141

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13816.001130/2003-78
Recurso nº 140.562 Voluntário
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº 202-19.503
Sessão de 02 de dezembro de 2008
Recorrente PRENSAS SCHULER S/A
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo art. 101, II, "a" e III, "b", da Constituição Federal. (Súmula nº 2, do 2º Conselho de Contribuintes).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes em negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto ao direito ao crédito ficto de IPI pela entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens isentos do imposto. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Domingos de Sá Filho. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para redigir o voto vencedor nesta parte; II) por unanimidade de votos, quanto ao direito ao crédito de IPI pela

[Assinaturas manuscritas]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
KaudA

entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não tributados e sujeitos à alíquota zero.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer e Carlos Alberto Donassolo (Suplente).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI acumulado no período de julho a setembro de 2003.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

“O interessado em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no período em epígrafe.

O pedido foi indeferido, por não existir base legal para o aproveitamento de créditos oriundos de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, de qualquer natureza.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade basicamente alegando que tem direito ao crédito referente às entradas de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, de acordo com o princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, assim permitindo o creditamento em questão, conforme jurisprudência que cita.

Encerrou solicitando o reconhecimento de seus créditos e o deferimento integral de seu pedido.”

O Auditor-Fiscal compareceu ao estabelecimento da contribuinte para proceder à análise do crédito pleiteado e, conforme fls. 46/48, informa que em atendimento ao termo lavrado em 13/10/2004 (fl. 34), foi demonstrada a composição dos valores que somam o valor pleiteado (fl. 35) e colocada à sua disposição planilha eletrônica que detalhava o demonstrativo citado.

Após a análise do argumento utilizado pela contribuinte para fundamentar seu pedido, a Administração concluiu pela impossibilidade do pleito por falta de previsão legal. Por meio do Acórdão DRJ/RPO nº 14-14.836, de 07 de fevereiro de 2007, os Membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10, 09
Lauca

CC02/C02
Fls. 143

"DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

Solicitação indeferida".

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega ter direito ao crédito do IPI referente a insumos tributados com alíquota zero, isentos imunes ou não tributados, sem qualquer diferenciação de tratamento entre eles e que é devida a correção monetária no caso de compensação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Trata-se de análise de pedido de ressarcimento de créditos do IPI apresentado pela contribuinte em 29/12/2003.

O cerne da questão cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito de creditar-se do IPI referente à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem tributados com alíquota zero, isentos ou não-tributados desse imposto. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Para tanto, a interessada alega em seu favor o art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal. A DRJ em Ribeirão Preto – SP indeferiu o pedido por concluir que a solicitação não encontra previsão legal, decorrendo de uma interpretação incorreta do princípio da não-cumulatividade.

Do direito ao crédito: isentos

Relativamente a essa matéria, já me posicionei em julgamento do Recurso nº 201-112.811 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A União, na esteira da característica extrafiscal do IPI, como meio de redirecionar a industrialização para as regiões menos desenvolvidas do país, normalmente Norte e Nordeste, ou para estimular o desenvolvimento de determinadas atividades, ou, ainda, para aumentar a atividade voltada para um determinado fim, como, por exemplo, a fabricação de produtos para exportação, criou os chamados créditos incentivados, que são aqueles

Landst

concedidos a título de estímulos fiscais sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade¹.

O incentivo pode garantir a manutenção e a utilização de um crédito não permitido normalmente ou até mesmo permitir a presunção do crédito, de acordo com parâmetros estipulados em lei.

Dentro da categoria “créditos incentivados” existem créditos que são presumidos ou fictos pelo próprio contribuinte, de acordo com os ditames da legislação. Como os demais, eles também derivam de permissão legal, porém não vêm destacados nas notas fiscais de aquisição, seguindo uma sistemática toda própria de apuração e, às vezes, de aproveitamento.

Todas as formas de créditos incentivados tem a sua previsão legal. O crédito presumido sobre os insumos desonerados do IPI, ao contrário, não encontra amparo na legislação, mas sim e fundamentalmente em decisões do Poder Judiciário, que quando advindas das Cortes superiores, possuem a competência de interpretar a Constituição Federal.

No caso de crédito presumido ou ficto relativo aos insumos isentos, o Poder Judiciário já se manifestou, pela sua mais expressiva Corte Suprema. Didaticamente, a situação pode ser hipoteticamente demonstrada pelo seguinte exemplo²:

“A” é contribuinte do IPI e fabrica produto industrializado sujeito à alíquota positiva do IPI (40%). Em razão de circunstâncias legais (estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, por exemplo), a saída de seu produto é isenta. “B” é estabelecimento industrial que adquire o produto de “A”, por R\$ 5.000,00, para utilização no seu processo produtivo. O produto fabricado por “B” também possui alíquota positiva (20%) e é vendido por R\$ 10.000,00. O valor do imposto destacado na nota fiscal por “B” é R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00), que será levado a débito no seu Livro de Apuração do IPI. O imposto pago na compra do insumo, se não houvesse a isenção, seria de R\$ 2.000,00 (40% de R\$ 5.000,00), que teria sido levado a crédito no citado livro de apuração. No fechamento do período, em condições normais, o contribuinte “B”, neste caso, não teria imposto a recolher, pois no confronto de R\$ 2.000,00 de crédito com R\$ 2.000,00 de débito, resultaria saldo zero. Entretanto, dada a isenção, se “B” não tiver autorização para presumir o crédito, terá que pagar R\$ 2.000,00, o que, segundo os defensores desta tese, anularia todo o efeito da isenção concedida na fase anterior da cadeia produtiva, além de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade³.

Historicamente, retornando no tempo, tem-se que a discussão envolvendo o creditamento do IPI não pago por motivo de isenção surgiu em 1991, no Rio Grande do Sul, com o MS nº 91.0009552-4, conforme informa o Min. Nelson Jobim, do STF, no julgamento da Reclamação nº 892/RS⁴. O juízo da 8ª Vara Federal de Porto Alegre - RS, ao apreciar o Mandado de Segurança, decidiu pela existência do direito líquido e certo da empresa de abater

¹ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. Tudo sobre IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.

² Peça vênua para reproduzir excertos do brilhante voto integrante do Acórdão nº 202-16590, de que me valo como se minhas fossem as razões lá expostas.

³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados), p. 51.

⁴ STF. Reclamação nº 892 / RS. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 31 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

U
φ 4

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
Lauola

CC02/C02
Fls. 145

do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior, na qual foram adquiridos produtos industrializados sujeitos à isenção da Zona Franca de Manaus.

Posteriormente, o TRF da 4ª Região confirmou a decisão de 1º grau, dela tendo recorrido a União, interpondo o RE nº 212.484/RS. O acórdão proferido pelo STF no julgamento deste RE, concluído em 05/03/98, relatado pelo próprio Min. Jobim, recebeu a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. 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. Recurso não conhecido.”⁵

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes do STF, seguidas desde logo pelo STJ, pacificando-se a questão do direito ao crédito presumido sobre as aquisições isentas na esfera do judiciário. O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPI⁶ sobre o valor da operação⁷.

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pela interessada está em conformidade com a interpretação do Judiciário, na aplicação do discutido princípio da não-cumulatividade na forma determinada pela CF/88.

Desde o julgamento do Recurso Extraordinário 212.484-2/RS, julgado pelo Pleno do STF em 05/03/98⁸, aquela Corte vem, sistematicamente, entendendo que, especificamente em relação aos insumos adquiridos sob o regime de isenção, uma das hipóteses objeto da lide, o creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção não ofende a CF (art. 153, § 3º, II).

A não admissão do creditamento acarretaria a supressão dos efeitos pretendidos pelo próprio governo ao conceder a desoneração tributária para um dos elos da cadeia produtiva, uma vez que o adquirente acabaria por suportar toda a tributação quando da venda de seus bens e mercadorias.

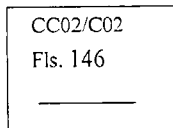
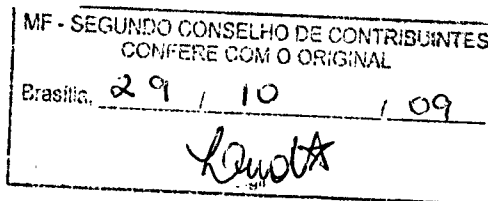
Por tais motivos, entendo que relativamente aos insumos adquiridos sob o regime de isenção o pedido da contribuinte deve ser reconhecido, desde que obedecido o prazo prescricional, na forma do art. 1º do Decreto nº 20.910/1932. Assim, se o pedido de ressarcimento data de 29/12/2003, serão aceitos somente os insumos adquiridos até 29/12/1998, sendo que o crédito deverá ser calculado com a alíquota constante da TIPI (antes da isenção).

⁵ STF. RE nº 212.484 / RS. Relator: Min. Ilmar Galvão. Rel. Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 5 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

⁶ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2002. Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

⁷ Conclusão extraída do voto do Min. Nelson Jobim, no julgamento do RE nº 212.484 / RS, em que se analisou detalhadamente a alíquota do xarope de refrigerante (40% e, posteriormente, 27%), bem como dos precedentes do STF relativos ao ICM, de vez que este tributo tem sempre alíquotas positivas.

⁸ D.J. de 27/11/1998.



Crédito: Insumos NT e alíquota zero:

Quanto aos “Insumos NT ou alíquota zero”, diferente do ocorrido com os insumos isentos, em não havendo definitividade do Judiciário, e por falta de previsão na legislação de regência do IPI, inexistente possibilidade de creditamento referente a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em operações não tributadas ou tributadas à alíquota zero. A prova da inexistência de jurisprudência dominante e pacificada no STF, em relação aos insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero, diversamente do que sucedido com os insumos isentos, deu-se com os julgamentos dos RREE 353.657 e 370.682.

Cabe lembrar que, com relação à alíquota zero, na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, foi aprovada a Súmula nº 10, que possui a seguinte redação:

“SÚMULA Nº 10 - A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”

Por oportuno, cabe lembrar não caber a este Conselho a discussão da inconstitucionalidade de lei, matéria também já objeto de súmula por este Segundo Conselho de Contribuintes:

“SÚMULA nº 2, do 2CC - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Como se sabe, as Súmulas aprovadas vinculam as decisões das câmaras que julgam os processos dentro de cada Conselho.

Quanto à demonstração do crédito:

No que diz respeito à demonstração da origem dos créditos, consta do Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal (fls. 46/48), no qual o Auditor-Fiscal assim se manifesta:

“(...) Através de Termo lavrado em 13/10/2004, solicitamos ao Contribuinte a demonstração da origem do crédito pleiteado, assim como, o embasamento legal que dá direito ao mesmo de creditar-se do valor correspondente ao pedido de ressarcimento.

O Contribuinte informou-nos que efetuou o pedido de ressarcimento do IPI baseado em decisões do Conselho de Contribuintes e do STF, que, em outros processos Administrativos e Judiciais, decidiram que naqueles casos os Contribuintes teriam o direito de creditar-se de IPI na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, além disso, demonstrou a composição dos valores que somam o valor pleiteado e colocou a nossa disposição planilha eletrônica que detalha o demonstrativo acima citado. (negrito não do original) (...)”.

Desta forma, entendo ser possível, se vencedor nessa questão, a separação dos créditos a que alega a contribuinte.

Correção dos créditos:

d

[assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
Landolt

CC02/C02
Fls. 147

No que diz respeito à Selic, necessário se faz as seguintes considerações: Requer a contribuinte correção do valor do crédito escritural. A jurisprudência dos tribunais superiores é firme no sentido de que crédito extemporâneo ou escritural não pode ser corrigido.

No entanto, penso que somente a partir da data de protocolização do respectivo pedido e o do efetivo ressarcimento, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que à contribuinte titular do direito ao crédito de IPI, garanta-se o direito à atualização monetária pela Selic, nesse período, nos moldes aplicáveis na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais.

Isto porque a demora própria do andamento fiscal, e a correspondente defasagem monetária do crédito, não podem ser carregadas como ônus do contribuinte, sob pena de ficar comprometido, pelo menos em parte, o valor ressarcido, que se busca preservar.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, no entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência da taxa Selic nos ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Landolt

Quota

Alguns poderiam questionar o porquê da escolha da taxa Selic. Penso que a sua aplicação vai ao encontro ao adotado na legislação, nos pedidos de restituição, compensação e cobrança de créditos da União.

Em verdade, o Fisco exige ou paga ao contribuinte aquilo que a União paga para tal captação. Nesse sentido, “os juros” são devidos por representar remuneração do capital, que permaneceu à disposição da empresa, e não guardam natureza de sanção.

Por esses motivos, a exemplo do ocorrido na cobrança, restituição ou compensação dos tributos e contribuições federais é que entendo que a escolha da taxa Selic reflete a melhor opção. Devida assim a atualização monetária, somente a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Sendo assim, acato parcialmente o pedido da recorrente.

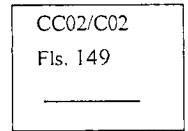
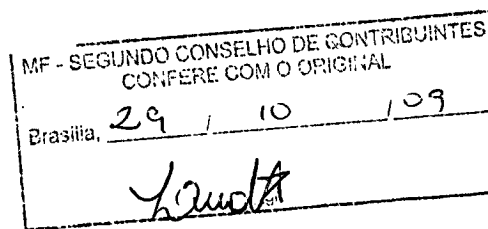
CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, de forma a reconhecer:

- (i) o direito ao creditamento do IPI relativamente aos insumos isentos, respeitando-se o prazo prescricional, ou seja, somente para aqueles insumos adquiridos a partir de 29/12/1998, sendo que para o cálculo do crédito deve ser utilizada a alíquota constante da TIPI (antes da isenção);
- (ii) em caso de não ser vencida no item anterior (insumos isentos), devida a atualização pela taxa Selic somente após a protocolização do pedido;
- (iii) negar provimento quanto ao direito ao crédito de IPI pela entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem NT e sujeitos à alíquota zero.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Designado

Controverte-se acerca do direito ao aproveitamento de créditos fictos do IPI decorrentes de entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que “(...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).*” (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **cobrado** na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

“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.”

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*..., que consta da cabeça do artigo, se pode concluir 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 primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo

Laudt

credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo “imunidade”. O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo “imunidade” no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: “(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7ª ed. 1995, p.118).

Por seu turno, Clélio Chiesa define imunidade como sendo “(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)” (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na Constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Kudt</i>

CC02/C02
Fls. 151

industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, § 3º, II, da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade não houve incidência em nenhuma operação relativa ao produto imune porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI, em face da vedação constitucional, teria que “pagar” o imposto ao contribuinte, via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, “(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9ª ed., 1995, pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de quaisquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência, a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade

do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura* quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, § 3º, II, da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao “instituir o IPI negativo”, ferindo de morte o art. 150, § 6º, da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

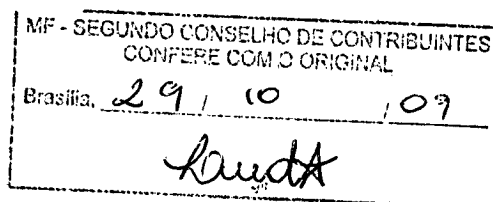
No que tange à jurisprudência do STF, citada pela recorrente, a questão a ser deslindada por este Colegiado reside em saber se a decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484/RS enquadra-se ou não no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 para se tornar vinculante para a Administração Pública.

A vinculação instituída pelo referido decreto exige que a decisão proferida pelo STF fixe de forma **inequívoca** e **definitiva** a interpretação do texto constitucional.

A decisão proferida no RE nº 212.484/RS é sem dúvida definitiva, na medida em que transitou em julgado nos termos em que foi proferida. Entretanto, não se pode afirmar, com a mesma certeza, que seja inequívoca.

Com efeito, no julgamento do RE nº 212.484/RS, o relator Ministro Ilmar Galvão foi vencido, prevalecendo a tese do Ministro Nelson Jobim 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, os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que **ressalvaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencer de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na**



operação anterior. Vale transcrever os trechos mais significativos dos votos dos Ministros Sidney Sanches e Néri da Silveira no RE nº 212.484/RS.

Ministro Sydney Sanches:

“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 o 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.”

Ministro Néri da Silva:

“Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constitucional 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.”

Essas dúvidas parecem ter contaminado o julgamento dos RE nº 353.657 e 370.682, relativos ao crédito pela aquisição de insumos tributados com alíquota zero e não tributados, respectivamente.

No informativo nº 456, do STF, consta que naqueles julgamentos o tribunal, por maioria de votos, deu provimento aos recursos da União, por entender que a admissão do crédito ficto pela entrada de produtos tributados com alíquota zero e não tributados implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade do imposto 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 existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse crédito ficto ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, dada 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. Além disso, 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. Por fim, esclareceu-se que a Lei nº 9.779/99 não confere direito ao crédito na hipótese de aquisições sujeitas a alíquota zero ou de não tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi.

Tendo em vista que esses argumentos utilizados pelo STF para os casos de insumos tributados com alíquota zero e não tributados infirmam de forma cabal a fundamentação do RE nº 212.484/RS e que a mesma argumentação serve como luva para os casos de insumos isentos, imunes e não tributados, não vejo a menor possibilidade jurídica de este Colegiado aplicar a interpretação contida no RE nº 212.484/RS com base no Decreto nº 2.346/97, para reconhecer o crédito ficto ora pleiteado pela recorrente porque a interpretação que prevalece atualmente no STF é a dos RE nº 353.657 e 370.682.

Em face do exposto, divirjo da ilustre Relatora e voto no sentido de negar provimento ao recurso **também** quanto ao aproveitamento de créditos fictos de IPI decorrentes da entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens isentos.

Inexistindo direito ao principal, perdeu objeto qualquer discussão acerca da correção pela taxa Selic.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2008.

Antonio Carlos Anulim
ANTONIO CARLOS ANULIM