



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 13851.000830/2005-81
Recurso nº 151.820 Voluntário
Acórdão nº 2803-00.075- – 3^a Turma Especial
Sessão de 4 de maio de 2009
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - SALDO CREDOR TRIMESTRAL - ENTRADA DE INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO
Recorrente AGRI-TILLAGE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS INEXISTENTES. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.

Ausentes os pressupostos de liquidez e certeza do crédito oposto aos débitos, não se homologa a compensação declarada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3^a Turma Especial da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARE, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO
Presidente

ALEXANDRE KERN
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Luís Guilherme Queiroz Vivácqua e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação - DCOMP – mediante a qual Agri-Tillage do Brasil Indústria e Comércio de Máquinas e Implementos Agrícolas Ltda. pretende compensar débitos de Cofins e IRPJ, no valor total de R\$ 14.112,23, com direito creditório reconhecido nos autos do processo administrativo nº 13851.000853/2004-12.

Com base no Despacho Decisório DRF/AQA/EQORT nº 13851.000853/2004-12 (fls. 05/07), de 18/04/2005, proferido no citado processo, que indeferira o pedido de reconhecimento do crédito de IPI pleitado, a DRF de Araraquara proferiu o Despacho Decisório DRF/AQA/EQORT nº 13851.000830/2005-80 (fl. 11), de 28/07/2005, não homologando as compensações declaradas.

O interessado interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 14/26), na qual, em resumo, pede que, pelo fato de ainda estar pendente de julgamento o reconhecimento de seu crédito, lhe sejam homologadas as compensações, nos termos da legislação que cita.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto analisou a manifestação de inconformidade e proferiu o Acórdão nº 11.137 (fls. 45/56), em 08/03/2006, indeferindo a solicitação. O contribuinte formulou o Recurso Voluntário de fls. 61/84, que, em resumo, na sua preliminar pediu a nulidade do citado Acórdão.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 203-11.716 (fls. 106/109), de 24/01/2007, decidiu por anular o processo a partir da folha 45, inclusive, de modo que a DRJ de Ribeirão Preto/SP promova a novo julgamento da Manifestação de Inconformidade, apreciando os argumentos nela inseridos, mas, levando em conta, desta feita, tratar-se de Declaração de Compensação que está na completa dependência do processo administrativo nº 13851.000853/2004-12. A ementa do Acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes foi assim redigida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2003

Ementa: PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ATOS PROCESSUAIS. NULIDADE

O Acórdão recorrido, ao eximir-se de enfrentar os argumentos postos pela empresa na sua Manifestação de Inconformidade, fundamentando sua decisão como se pedido de resarcimento de crédito de IPI tratasse o processo, quando os documentos estão a comprovar tratar de mera Declaração de Compensação eletrônica baixada para tratamento manual, não respeitou o contraditório, preterindo a ampla defesa do contribuinte. Processo que se anula a partir do Acórdão recorrido, para elaboração de novo, não obstante a solução da lide esteja claramente delineada em face do julgamento doutro processo, que tratou do crédito que serviu de lastro para as compensações.

Processo anulado a partir da decisão recorrida.

Em estrito cumprimento ao determinado na decisão da Terceira Câmara, a 2ª Turma da DRJ/RPO conheceu novamente da MI das fls 14 a 26 e, em nova decisão, exarou o Acórdão nº 14-17.307, de 17 de outubro de 2007, da DRJ/RPO, fls. 129 a 131, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

É incabível a homologação da compensação se o direito creditório reclamado não for reconhecido como líquido e certo.

Solicitação indeferida

Cuida-se agora, portanto, de recurso (fls. 135 a 144) interposto pelo recorrente contra a decisão recém-transcrita. Inconformado, vem o Recorrente alegar que o direito ao crédito oriundo de insumos por ela adquiridos à alíquota zero decorre da sistemática constitucional da não-cumulatividade, que inclusive restou reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento de Recurso Extraordinário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 135 a 144 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO nº 14-17.307, de 17 de outubro de 2007.

Peço licença ao autor, para transcrever o voto do Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva, relator para julgamento do recurso voluntário nº 135.103 (processo nº 3851.000850/2004-71, que resultou no Acórdão nº 203-11.622, de 5 de dezembro de 2006, em processo do mesmo interessado e versando sobre a mesma matéria, que adoto como razão de decidir:

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

1 – Insumos Adquiridos à Aliquota Zero:

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o

*imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca *numerus clausus* as hipóteses permitidas.*

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, verbis:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I – omissis

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

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.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos

produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrita:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada "base contra base" (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada.

Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descharacteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxação sobre as entradas (materias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita à alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e o da "b" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$50,00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo

às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o quantum a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-ocumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-ocumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

2- AUSÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE NAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

A Constituição Federal de 1988 adota um sistema misto no tocante ao controle de constitucionalidade. Nele se distinguem por sua forma e efeitos o sistema concentrado e o sistema difuso.

O sistema de controle concentrado, cuja legitimidade é apontada de forma restrita na constituição, se caracteriza por ser feito de forma abstrata, isto é, sem a ocorrência efetiva dum litígio decorrente da aplicabilidade da norma tida como conflitante com a Constituição. Seus efeitos são erga omnes, ou seja, atingem todos os jurisdicionados e tem força vinculante para todos os órgãos dos Poderes Judiciário e Executivo.

Já o controle difuso, feito por todos os órgãos de Poder Judiciário e não apenas pelo Supremo, é o resultado dum litígio, que se instaura nas instâncias judiciais e culmina no julgamento do Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal.

De tal julgamento resulta uma decisão meramente inter partes, que só atinge recorrente e recorrido, sem qualquer efeito prático para o Poder Judiciário e a Administração Pública.

Assim, mero precedente de julgamento de Recurso Extraordinário, em que pese seu caráter orientador e o respeito ao STF, não tem o condão de vincular as decisões administrativas e judiciais, de qualquer instância.

Nesse sentido, inclusive, é o Regimento Interno deste Conselho que vedá expressamente a possibilidade de se atribuir efeito vinculante a precedente oriundo de controle difuso.

Com essas considerações, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

Conclusões

Resta prejudicado o pedido de suspensão de julgamento do presente processo, posto que o recurso voluntário interposto nos autos do processo 13851.000853/2004-12 já foi definitivamente julgado pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, resultando no Acórdão nº 203-11.619, de 5 de dezembro de 2006, que confirmou a inexistência do direito creditório reivindicado. Diante da confirmação da inexistência do crédito oposto em compensação dos débitos, nada há a reparar na decisão de piso, que manteve a não-homologação das compensações declaradas, pelo que voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 4 de maio de 2009



ALEXANDRE KERN