MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13884.000673/2004-45
Recurso nº	134.680 Voluntário
Matéria	Ressarcimento de IPI
Acórdão nº	202-17.690
Sessão de	25 de janeiro de 2007
Recorrente	COMPSIS COMPUTADORES E SISTEMAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 08 / 05 / 07
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

Ementa: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente, o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que foi pago nas operações anteriores. Em não havendo pagamento, como no caso dos insumos isentos, de alíquota zero e os não-tributados, não há valor a ser creditado.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE INSUMOS ISENTOS, TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO-TRIBUTADOS.

Imprescindível para apreciação de qualquer compensação, a prova inequívoca da liquidez e certeza do crédito.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. NÃO-CABIMENTO.

A taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não se justificando a sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento, por implicar a concessão de um "*plus*" que não encontra respaldo legal.

Recurso negado.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

ANTONIO ZOMER

Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 08
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI relativo à aquisição de insumos desonerados do imposto no 2º trimestre de 2002, apresentado em 12/03/2004, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Diz a requerente que pretende utilizar esses créditos para compensação de futuros débitos perante a SRF.

Os valores foram calculados à alíquota de 10%, sendo atualizados a partir de cada decêndio de apuração com a utilização da taxa de juros Selic, conforme informações contidas nos demonstrativos de fls. 31/33.

O pleito está apoiado na interpretação que a empresa faz do princípio constitucional da não-cumulatividade e abrange, segundo a requerente, insumos isentos de qualquer natureza (bens do ativo permanente, material de uso e consumo e componentes do produto final: matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem).

A DRF em São José dos Campos – SP indeferiu o pedido e não homologou as compensações por concluir que o pedido não encontra previsão legal, decorrendo de uma interpretação incorreta do princípio da não-cumulatividade.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que a Lei nº 9.779/99 deve ser interpretada de acordo com o princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual não admitiria restrições infraconstitucionais, permitindo o creditamento em questão, conforme doutrina e jurisprudência por ela referenciada. Por conta deste entendimento, requereu o deferimento integral de seu pedido para reconhecer o seu direito aos créditos solicitados, devidamente atualizados.

A DRJ em Ribeirão Preto - SP manteve o indeferimento, asseverando que a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero é inadmissível sob o ponto de vista do princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.

No recurso voluntário a empresa reforça e repisa seus argumentos de defesa, informando que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em sustentação oral perante o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 353.657, realizado em 15/09/2005, reconhecendo que a questão do creditamento do IPI relativo à insumos isentos já estava pacificada naquela Corte, absteve-se de apresentar recurso quanto a esta parte, impugnando apenas o creditamento dos insumos adquiridos com alíquota zero e os não-tributados.

Cita, também, como fundamento do seu pleito, a decisão do STF proferida quando do julgamento do RE nº 212.484-2/RS, no qual aquela Corte reconheceu o direito ao crédito do imposto que deixou de ser pago na aquisição de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, por conta de isenção.

Por fim, pleiteia a reforma da decisão recorrida, para determinar o ressarcimento dos valores solicitados, devidamente atualizados pela taxa Selic.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

No requerimento de fl. 01, posteriormente substituído pelo de fl. 121, para correção do CNPJ do estabelecimento gerador dos pretensos créditos, a empresa fundamenta o seu pleito no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Na petição de fls. 02/20 esclarece, inicialmente, que o seu pleito refere-se a crédito presumido sobre insumos isentos (fl. 02). Entretanto, não há nenhuma referência nos autos aos produtos que teriam sido adquiridos com isenção. Também não há qualquer menção aos produtos industrializados pela requerente, nos quais teriam sido aplicados os tais insumos adquiridos com isenção.

Sem a indicação dos produtos adquiridos com isenção, devidamente identificados por sua classificação fiscal, não é possível a determinação do valor do IPI que deixou de ser pago por conta da incidência da alegada isenção. E sem a relação de implicação "insumo x produto" não é possível a análise técnica do pedido, de modo a se concluir se determinada aquisição, mesmo isenta, estaria apta a gerar o crédito reconhecido pelo STF (RE nº 212.484-2/RS).

Esta descrição dos insumos adquiridos e da forma de atuação de cada insumo nos produtos industrializados faz parte da instrumentação de qualquer pedido de ressarcimento de IPI, pois a prova do direito cabe a quem alega possuí-lo – no caso, a requerente. E as únicas informações trazidas pela empresa encontram-se descritas nos seguintes termos (fl. 06):

> *"A requerente é empresa privada que tem por objetivo social a atuação no ramo de Realização de Projetos, Pesquisa, Desenvolvimento, Fabricação, Comercialização, Serviços e Tecnologia voltados para sistemas, equipamentos e 'software', com ênfase no emprego de técnicas e conhecimentos de engenharia eletrônica, informática, mecânica e aeronáutica, podendo atuar tanto no mercado interno como no mercado externo.*
>
> ***Para a consecução de suas finalidades empresariais, promove constantes importações e aquisições de equipamentos e de insumos de toda a natureza, utilizados no processo de desenvolvimento dos softwares, que culminam no produto industrializado que insere nos mercados nacional e internacional.***
>
> *Grande número de suas aquisições é beneficiado pela isenção de imposto sobre produtos industrializados (IPI), por determinação governamental, que objetiva incentivar o desenvolvimento do setor tecnológico brasileiro."* (destaquei)

Nesta colocação percebe-se que entre os produtos utilizados na apuração dos pretendidos créditos encontram-se **equipamentos e insumos de toda a natureza, utilizados no processo de desenvolvimento dos softwares a serem utilizados no produto**

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

industrializado. Ao registrar o seu pedido, a requerente reafirma que os créditos solicitados referem-se a aquisições de bens para o ativo permanente, material de uso e consumo, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (v. fl. 20).

Nada mais foi acrescentado ao pleito, senão planilhas de cálculo dos saldos decendiais e cópias do livro Registro de Apuração do IPI.

Na manifestação de inconformidade (fl. 136/137) e no recurso voluntário (fl. 178) a empresa, ao demonstrar numericamente a atuação do princípio da não-cumulatividade, utilizou-se da alíquota de saída para o cálculo do crédito presumido sobre os insumos isentos, de alíquota zero ou não-tributados, o que demonstra que não houve o perfeito entendimento do que foi decidido pelo STF no julgamento do RE nº 212.484-2/RS.

Diante da confusão da requerente, primeiramente, há que se excluir do pleito os bens adquiridos para o ativo permanente e o material de uso e consumo porque o IPI pago na sua aquisição, seja efetivo ou presumido, não poderá ser creditado, por não se tratarem insumos industriais definidos como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem. De qualquer forma, mesmo no caso dos insumos, não tendo havido qualquer pagamento de IPI na aquisição, o direito ao crédito subsume-se à interpretação a ser dada ao princípio constitucional da não-cumulatividade, que é a razão fundamental do pedido.

A Constituição de 1988, ao tratar da não-cumulatividade no inciso II do § 3º do art. 153, determina que se desconte do imposto devido em determinada etapa aquele cobrado nas etapas anteriores. O Código Tributário Nacional - CTN, no art. 49, manda subtrair do imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento o que foi pago relativamente aos produtos nele entrados.

A exegese direta da Constituição e do CTN, em princípio, levaria à conclusão de que a não-cumulatividade é obtida pelo abatimento do imposto cobrado ou pago nas entradas daquele devido nas saídas, em determinado período. Entretanto, o parágrafo único do art. 49 dispõe que o saldo verificado em determinado período, em favor do contribuinte, deve ser transferido para o período ou períodos seguintes.

O legislador ordinário, para atender ao princípio da não-cumulatividade nos moldes exigidos pela CF e CTN, instituiu o sistema de crédito fiscal, conforme disposto no art. 163 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI (Decreto nº 4.544, de 2002), *verbis*:

> *"Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*
>
> *§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.*
>
> *§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178."*

A forma de utilização dos créditos escriturados está disposta no art. 195 do mesmo regulamento, nos seguintes termos:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

> *"Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*
>
> *§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*
>
> *§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)."*

É importante notar que o § 2º do art. 195 do RIPI permite a utilização dos créditos decorrentes de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes, isentos ou de alíquota reduzida a zero, já incorporando, portanto, o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

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

O incentivo assim concedido 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 fixados em lei.

Dentro da categoria "créditos incentivados" existem créditos que são presumidos pelo próprio contribuinte, de acordo com os ditames da legislação. Estes, diferentemente dos demais, não vêm destacados nas notas fiscais de aquisição, tendo uma sistemática própria de apuração e, às vezes, de aproveitamento. Todas estas formas de créditos incentivados têm previsão legal, ao contrário do crédito presumido sobre insumos desonerados, que não encontra amparo na legislação, mas apenas em decisões do Poder Judiciário.

A tese do 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/RS. 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 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 08
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

O TRF da 4ª Região confirmou a decisão de 1º grau, dela tendo recorrido a União, impetrando o RE nº 212.484/RS. O acórdão proferido pelo STF no julgamento deste recurso, 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, § 3°, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."*

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes daquele Tribunal, 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 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI sobre o valor da operação.

Não se pode dizer que seja este o caso em julgamento, pois, como já foi dito, nenhuma prova foi produzida pela recorrente de que tenha adquirido insumos isentos. Ao contrário, o exame cuidadoso das peças produzidas pela defesa leva à crença de que todos os produtos desonerados do imposto são tratados pela empresa como se fossem isentos, numa clara tentativa de induzir a decisão para o ponto pretendido. Entre os produtos que não sofrem a incidência do IPI encontram-se, além dos isentos, os de alíquota zero e os não-tributados.

Com relação aos insumos de alíquota zero, as decisões proferidas em 18/12/2002 pelo STF, quando do julgamento dos RE nºs 350.446, 353.668, 357.277 e 358.493, ainda não transitaram em julgado porque a União, através da Procuradoria da Fazenda Nacional, opôs Embargos de Declaração em todos os processos.

Os Embargos dos RE nºs 350.446, 353.668 e 357.277 tiveram seu julgamento iniciado em 04/12/2003, o qual, no entanto, foi interrompido após o voto do relator, Min. Nelson Jobim, em virtude do pedido de vistas do Min. Marco Aurélio. Na data designada para continuidade do julgamento, 05/05/2004, foi o mesmo adiado, para que fossem ouvidas as embargadas, não tendo sido determinada, ainda, data para a retomada do julgamento.

No Informativo STF nº 333 encontra-se o seguinte relato do voto do relator Min. Nelson Jobim, proferido no dia 04/12/2003:

> *"O Min. Nelson Jobim, relator dos embargos declaratórios acima noticiados, proferiu voto no sentido de provê-los em parte para, primeiramente, afastar do acórdão embargado as referências aos insumos não-tributados, que não foram objeto do pedido. Em seguida, tendo em conta as graves distorções decorrentes da inobservância, pelo acórdão embargado, das alterações introduzidas pela MP 1.788/98 (convertida na Lei 9.799/99) - na qual foi afastado o estorno obrigatório, passando-se a admitir o aproveitamento do crédito ou o saldo que não pudesse ser compensado na saída de outros produtos -, bem como em razão da relevância do tema, o Min. Nelson Jobim, solucionando a questão, recebeu os embargos, também quanto a esse ponto, para estabelecer a distinção entre as situações anteriores a 28/12/98 (data anterior à vigência da citada Medida Provisória) - para as quais prevalece o entendimento firmado no acórdão embargado -, e*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

aquelas posteriores a 29.12.98, inclusive, para as quais a solução seria o creditamento, pelo adquirente de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, do valor devido pelo vendedor, incidente sobre o valor por ele agregado se não houvesse a isenção ou a tributação a zero. O Ministro Nelson Jobim salientou, ainda, em seu voto, que a convivência entre os dois sistemas teria implicado bis in idem em razão de um dos contribuintes ressarcir-se de crédito que posteriormente também seria creditado a outro. Com relação às demais alegações da União, o Min. Nelson Jobim rejeitou os embargos em face de seu pretendido caráter infringente. Após, o julgamento foi adiado, em face do pedido de vista do Min. Marco Aurélio."

Até o momento não transitou em julgado nenhuma decisão do Pleno do STF a respeito do creditamento do IPI sobre os insumos de alíquota zero.

Com relação aos insumos não-tributados, o STF também não se posicionou definitivamente. A questão começou a ser apreciada em 10/04/2003, no julgamento do RE nº 370.682, que foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Gilmar Mendes. Antes disso, o relator, Min. Ilmar Galvão, pronunciou seu voto no sentido de prover o recurso da União, ou seja, em posição contrária ao creditamento.

Conforme restou claro no voto do Min. Jobim, no julgamento dos Embargos de Declaração interpostos pela União contra os acórdãos relativos aos insumos de alíquota zero, os insumos não-tributados haviam sido incluídos indevidamente no julgamento dos RE nºs 350.446, 353.668 e 357.277, de forma que ele acatou os embargos para o fim de excluí-los do alcance daquelas decisões, por não terem sido objeto do pedido.

Assim, o posicionamento do STF sobre o crédito de IPI sobre insumos não-tributados somente será conhecido com a conclusão do julgamento do RE nº 370.682. A inclinação do STF, entretanto, é no sentido de negar o creditamento, já que na votação realizada em 15/12/2004 foram proferidos seis votos favoráveis ao recurso da União e nenhum contra, até o momento em que o julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do Min. Cezar Peluso.

Há outro recurso que trata do creditamento de IPI sobre insumos de alíquota zero e não-tributados em tramitação no STF. É o RE nº 353.657, cujo relator é o Min. Marco Aurélio. O julgamento foi iniciado em 15/09/2004, tendo sido interrompido pelo pedido de vista do Min. Gilmar Mendes, quando a votação estava com quatro votos favoráveis ao recurso, para negar a segurança, e dois votos contra o recurso, no sentido de conceder a segurança. Na sessão de retomada do julgamento, em 15/12/2004, mais dois votos favoráveis ao recurso foram proferidos, sendo o julgamento novamente interrompido pelo pedido de vista do Min. Cezar Peluso, que havia votado contra na sessão anterior.

O julgamento foi novamente retomado em 23/03/2006, ocasião em que o Min. Cezar Peluso confirmou o voto que proferira na sessão de 15/09/2004, no julgamento do RE 353.657/DF, negando provimento também ao RE 370.682/DF, no que foi acompanhado pelos Min. Nelson Jobim e Sepúlveda Pertence. Após esses votos, o julgamento foi adiado mais uma vez, em virtude do pedido de vista do Min. Ricardo Lewandowski.

Nos âmbito dos tribunais regionais federais, a Quarta Turma do TRF da 1ª Região tem negado o creditamento, tanto dos insumos de alíquota zero como dos não-tributados, como demonstra da ementa do seguinte julgado:

> *"TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IPI. OPERAÇÕES ISENTAS. ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INCISO II. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. PREJUDICIALIDADE DO APELO DA UNIÃO.*
>
> *1. No julgamento do RE 212484/RS, Relator para acórdão, Min. Nelson Jobim, decidiu-se que "não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do tributo incidente sobre insumos adquiridos sobre o regime de isenção."*
>
> ***2. Quanto à pretensão de creditamento relativamente a insumos sujeitos a alíquota zero, é inacolhível, não só pela inexpressividade da alíquota, levando a concluir pela inexistência de crédito a aproveitar, como também porque alíquota zero não é isenção (RE 109.047-2).***
>
> ***3. Inacolhível, também, o pedido de creditamento relativamente a matérias-primas não tributadas.***
>
> *4. Não é cabível a correção monetária, no período entre a data do repasse da mercadoria e o pagamento do tributo, sobre a diferença de IPI em face da sistemática compensatória prevista em lei.*
>
> *5. Reconhecido o direito ao crédito do IPI, nos casos de aquisição de bens isentos, não há se falar em compensação com outros tributos ou contribuições federais.*
>
> *6. Afastamento das disposições das Instruções Normativas incompatíveis com as razões expostas.*
>
> *(TRF1, T4. AC 1999.35.00.021813-1/GO. Relator: Des.Federal Hilton Queiroz. Brasília, 18/03/2003.)"* (destaquei)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 04
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

No STJ, no julgamento do AGRESP nº 476492/SC, relatado pelo Min. Luiz Fux, e do RESP nº 440207/PR, cujo relator foi o Min. Castro Meira, a questão foi decidida favoravelmente aos contribuintes, com fundamento nos precedentes do STF, os quais, conforme já se viu, não transitaram em julgado até esta data.

No Segundo Conselho de Contribuintes, o posicionamento da 1ª Câmara é contrário ao creditamento presumido sobre entradas não-tributadas ou de alíquota zero, conforme ementa do Acórdão nº 201-76.900, de 15/04/2003, abaixo transcrita:

> *"[...] IPI – DIREITO DE CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR IMUNE, NÃO TRIBUTÁVEL OU SUJEITA A ALÍQUOTA ZERO. As aquisições de insumos cujas operações sejam imunes, não tributáveis ou sujeitas a alíquota zero não geram crédito de IPI. [...]".*

Nesta Segunda Câmara, o entendimento não é diferente, como se vê no Acórdão nº 202-14.826, de 10/06/2003, cuja ementa tem o seguinte teor:

> *"IPI – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na*

operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, ou serem eles tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado."

O Min. Ilmar Galvão, quando da votação dos RE nº 350.446, 353.668, 357.277 e 358.493, em 18/12/2002, divergindo dos demais ministros do STF, proferiu brilhante voto, do qual transcrevo o seguinte trecho, com o qual me atrevo a concordar *ipsis litteris*, para negar o creditamento fictício de IPI sobre os insumos adquiridos com isenção, alíquota zero ou NT:

"Começamos a divergir, no ponto em que tenta ele rejeitar a idéia de que a isenção tributária da matéria-prima, quando a saída final do produto é tributada, tem por efeito, tão-somente, o diferimento do imposto devido, subestimando, por esse modo, o real objetivo da isenção, nessa fase da cadeia econômica, que é, repita-se, o de exonerar o produtor do desembolso do valor do tributo devido pela aquisição da matéria-prima.

Com efeito, em nosso sistema tributário, o produtor não sofre a incidência do IPI. Na aquisição da matéria-prima, ele apenas adianta o valor do tributo, que vem destacado na fatura, do qual se vê reembolsado ao final do respectivo decêndio, mediante a sua compensação com o total do IPI recebido, no período, dos adquirentes dos produtos fabricados, total esse que, na qualidade de mero depositário, é obrigado a recolher à Fazenda, a cada dez dias, sob pena de responder por crime de apropriação indébita.

Se é assim, fácil é perceber que a isenção (ou alíquota zero) com que é contemplada a matéria-prima não é instituída com o fito de beneficiar o adquirente final do produto, mas tão-somente o produtor, com a exoneração do desembolso provisório do tributo sobre ela devido

Quando o propósito é beneficiar o adquirente final, o que faz o Governo é reduzir a alíquota incidente sobre o produto final, como fez, recentemente, com os carros populares.

O problema, portanto, é de uma simplicidade elementar, posto reduzir-se a uma questão aritmética das mais singelas, que não era de ensejar controvérsia, não fosse o estado de luta permanente em que vive o contribuinte brasileiro, movido pelo instinto de sobrevivência, diante da pesada carga tributária que tem de suportar.

Ao efeito da exoneração do adiantamento do tributo, produzido pelo regime de isenção (ou alíquota zero) a que são eventualmente submetidos os insumos por ela utilizados, pretende a recorrente, acrescentar um outro benefício, que consistiria no direito de creditar-se pelo valor do imposto que deixou de antecipar. Assim, ao final do decêndio, poderia compensar o imposto recebido do comprador do produto final com o que não pagou, em franca contrariedade ao disposto no § 2° do art. 153 da CF, que manda compensar o imposto devido em cada operação apenas com o montante cobrado nas anteriores.

Recorde-se haver o voto do eminente Min. Nelson Jobim sustentado, em suma, que, não considerado o crédito correspondente, a isenção do IPI, na entrada do insumo, produz, unicamente, o efeito de diferimento da exigência do tributo, no que tem plena razão. Na verdade, não é outro o efeito da isenção, já que não tem ela por escopo reduzir o

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

tributo que será pago, a final, pelo adquirente da mercadoria produzida, com base em alíquota que é uniforme, haja, ou não, em sua composição, matéria prima isenta.

Com o diferimento da tributação o produtor desembolsa menos dinheiro na aquisição de matéria-prima, que, assim, pode ser obtida em maior quantidade, com reflexo direto na produtividade da fábrica e, conseqüentemente, no número de operários, não se tratando, portanto, de benefício a ser subestimado, funcionando, ao revés, como importante instrumento de política econômica.

Registre-se que nada impede o Poder Público de autorizar o produtor a creditar-se pelo valor do tributo que deixou de antecipar. Trata-se, aí, de favor fiscal diverso, que nada tem a ver com o princípio da não-cumulatividade ou da tributação do valor-agregado, dupla denominação para o mesmo fenômeno jurídico, que tem por objetivo assegurar que, no custo final da mercadoria, a parcela alusiva ao IPI não se expresse por percentual maior do que o correspondente à alíquota sobre ela incidente, equação essa que se mostra indiferente à existência, ou não, da isenção tributária do insumo, como pode revelar simples cálculo aritmético.

O crédito presumido, assim, não pode ser considerado uma conseqüência do benefício do regime da isenção ou da alíquota zero da matéria-prima, como quer a recorrente. Uma coisa nada tem a ver com a outra. O primeiro é favor fiscal que concorre para melhor utilização dos recursos da empresa, sem perda de arrecadação. O segundo implica redução de arrecadação, que pode chegar a níveis insuportáveis para o desempenho das contas públicas, quando se considera que, presentemente, a aquisição de insumos se acha submetida, em sua quase totalidade, ao regime da isenção ou da alíquota zero, como meio de incrementar a produção industrial. Notadamente, quando se sustenta, como fez o eminente Min. Nelson Jobim, que, no completo silêncio do legislador, há de tomar-se por alíquota a ser utilizada na apuração do crédito a mesma que é aplicada para apuração do imposto incidente sobre o produto final.

Acontece, porém, que a dúvida que poderia remanescer quanto à possibilidade de reconhecer-se, como decorrência lógica da isenção ou da alíquota zero para os insumos, o direito ao crédito presumido, foi banida, de forma categórica, do sistema tributário brasileiro, pela EC nº 3/93, mais precisamente, pela nova redação dada ao § 6º do art. 150 da CF, nestes termos:

'§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.'

A partir da publicação do novo texto constitucional, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido.

Ouvimos, aqui, que se está, nesse caso, diante de norma destinada ao legislador, o que constitui um desafio a qualquer método de interpretação, dado que ao legislador não se oferece oportunidade de conceder crédito presumido sem lei autorizadora, cabendo-lhe, tão-somente, elaborar a lei que o autorize. Só o julgador e o administrador

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

poderiam fazê-lo, donde a dedução lógica de que a eles é que foi dirigida a vedação. Não há tergiversar, diante da clareza da norma transcrita.

O que se pleiteia nestes autos, portanto, encontra, hoje, expressa vedação constitucional, aplicável plenamente aos fatos da causa sob exame, que trata de fatos geradores ocorridos após a edição da EC 03/93, o que não ocorria no precedente do RE 212.484.

A novel disposição, na realidade, veio generalizar, no tocante a créditos presumidos, a regra do inciso II do § 2º do art. 155 da Carta, que, relativamente ao ICMS, proibiu o crédito presumido relativo à isenção do ICMS, admitido pela jurisprudência do STF até o advento da "Emenda Passos Porto".

Nada inovou, entretanto, relativamente ao IPI, que nunca havia merecido tratamento análogo de parte do STF."

O ex-ministro Ilmar Galvão deixa claro que não se pode admitir que parte do imposto cobrado do adquirente final fique com o industrializador. Este, que é mero depositário de toda a quantia, comete crime de apropriação indébita se não repassá-la à União. A extrafiscalidade do IPI é utilizada pela União em favor da sociedade, mas não em favor do comprador final, que continua obrigado ao pagamento de cem por cento do imposto calculado sobre o valor da última operação e não apenas sobre o valor nela agregado.

Conseqüentemente, equivocam-se os que reconhecem o direito ao crédito de imposto que não foi pago, sob o argumento de que a Constituição Federal não opôs restrições ao princípio da não-cumulatividade do IPI. Como assevera o Min. Ilmar Galvão, desde o advento da EC nº 3/93, que deu nova redação ao § 6º do art. 150 da CF, a concessão de crédito presumido só poderá ser concedida mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo. Portanto, depois da EC nº 3/93, não há como o julgador substituir-se ao legislador, para conceder crédito presumido.

O princípio da não-cumulatividade visa impedir a incidência em cascata do IPI, mas não o transforma em imposto sobre o valor agregado. Para evitar que em determinada etapa da produção fosse cobrado novamente o imposto já pago nas etapas anteriores, instituiu-se o sistema de crédito fiscal, nos moldes preconizados pela Constituição Federal. O objetivo é permitir que o imposto total pago corresponda exatamente àquele cobrado do adquirente final.

Por outro lado, ao cobrar o imposto sobre o valor total da operação na venda final, o legislador não está onerando a produção, pois o industrial da última etapa recupera todo o imposto pago, repassando à União somente a diferença que cobrou a mais.

Na atual sistemática de apuração, em vigor desde 1º/01/1999, a legislação permite a manutenção e o aproveitamento do imposto pago sobre os insumos empregados na fabricação de produtos imunes, isentos e de alíquota zero. Neste contexto, a prevalecer a tese do crédito presumido do IPI sobre os insumos desonerados desse imposto, não são os contribuintes que pagarão duas vezes o mesmo imposto, mas a União, que devolve o IPI pago pelo fornecedor e se vê obrigada, pelo Poder Judiciário, a devolver a mesma quantia ao industrial comprador, sob a forma de crédito presumido.

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pela empresa distorce totalmente a aplicação do princípio da não-cumulatividade na forma

determinada pela CF/88, bem como impede que a União se utilize de uma das maiores características do IPI, que é a extrafiscalidade.

A referência genérica da recorrente à existência de insumos isentos no cálculo do valor pleiteado nenhum efeito prático pode produzir no desfecho desta decisão, posto que a alegação não veio acompanhada da devida comprovação. À toda evidência, o cálculo do crédito sobre insumos isentos reconhecido pelo STF deve ser apurado com base na alíquota suspensa pela isenção e não com base na alíquota de saída.

Esta falta de comprovação da origem dos créditos, entretanto, não afeta o meu entendimento sobre a matéria, pois a posição que adoto é contrária ao creditamento de IPI arbitrado ou presumido sobre as aquisições de insumos desonerados deste imposto, inclusive no caso de isenção, pois, como deixou claro o Min. Ilmar Galvão, após a edição da EC nº 3/93, nenhum incentivo fiscal pode ser concedido senão em virtude de lei e ao Poder Judiciário, como se sabe, não dado competência para legislar positivamente.

Neste passo, a decisão do STF no RE nº 214.484-2/RS, embora favorável ao creditamento do IPI não pago em virtude de isenção, não é de aplicação obrigatória pelos órgãos julgadores administrativos, por força das disposições do Decreto nº 2.346/97, pois foi proferida em 1988, antes, portanto, da proibição constitucional à concessão de incentivos fiscais por outra forma que não a lei, imposta pela EC nº 3, de 1993.

Por fim, cabe aqui anotar que a análise do pedido de aplicação de juros Selic a partir do creditamento restou prejudicada, em face da negativa do direito ao crédito.

Ante todo o exposto, inexistindo direito líquido e certo ao crédito presumido pela recorrente, como restou amplamente demonstrado neste voto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.

ANTONIO ZOMER

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 11 / 04 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136