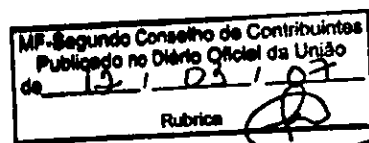




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	13884.001127/2004-21
<b>Recurso n°</b>	134.836 Voluntário
<b>Matéria</b>	Ressarcimento IPI/Compensação
<b>Acórdão n°</b>	203-11.123
<b>Sessão de</b>	26 de julho de 2006
<b>Recorrente</b>	EMBRAER - Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A
<b>Recorrida</b>	DRJ - Ribeirão Preto-SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

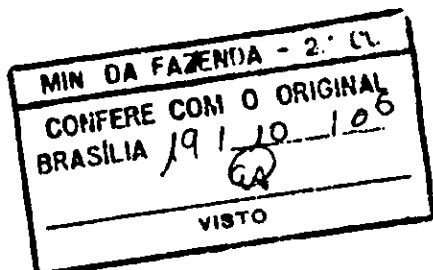
Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

Ementa: **IPI. 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 for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

**INSUMOS.** Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo produtos destinados ao uso e consumo e produtos destinados ao ativo permanente, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de créditos do IPI.

**INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.** Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não geram direito ao crédito do IPI os insumos não tributados, tributados à alíquota zero ou adquiridos sob regime de isenção. O direito só é cabível quando se tratar de aquisições sujeitas ao pagamento do imposto, em que o produto tenha sido tributado na origem.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.** Não compete à autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa




exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

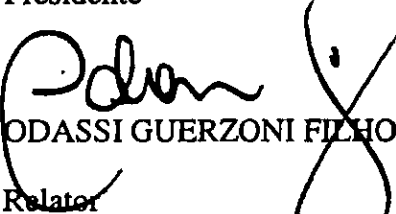
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

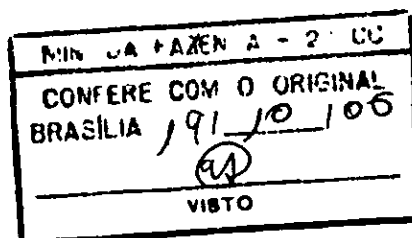
Presidente

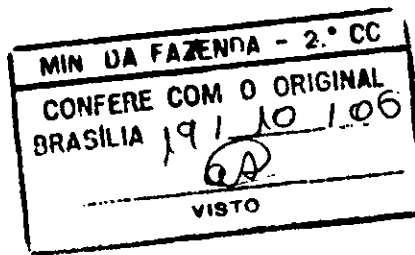
  
ODASSI GUERZONI FILHO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Mauro Wasilewski (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/mdc





## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 188 a 214), apresentado contra o acórdão n.º 11.184, da DRJ - Ribeirão Preto-SP (fls. 169 a 180), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI no valor de R\$ 6.511.878,16 (10% sobre o montante dos gastos com insumos isentos e não tributados, R\$ 5.189.420,87, materiais para o ativo fixo, R\$ 229.927,07, e materiais para uso e consumo, R\$ 1.092.530,23), seguido de declaração de compensação, indeferidos por despacho decisório de 15/09/2004 (fls. 126 a 128), apresentado em 30/04/2004, relativamente aos períodos de 01/10/2003 a 31/12/2003, nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

*Ementa: 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.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*

*Solicitação Indeferida”*

Inconformada com a decisão, que não lhe reconheceu o direito à restituição e, conseqüentemente, não lhe homologou a compensação pleiteada, a interessada alegou em seu recurso que:

- o conceito da não-cumulatividade do IPI não depende de que tenha havido o efetivo pagamento de IPI para usufruir o direito ao respectivo crédito, haja vista que se pretende apenas não calcular o IPI sobre montante beneficiado pela imunidade, isenção ou tributação à alíquota zero, para que não haja incidência sobre montante devido, na etapa posterior da circulação;

- a aplicação da técnica da não-cumulatividade, prevista no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, foi estabelecida sem restrições, de modo que norma infraconstitucional não pode alterar o referido comando;

- o STF tem se manifestado no sentido de que nas operações de aquisição de insumos isentos, tributados à alíquota zero e não tributados, geram direito a crédito. Cita os RE n.ºs. 212.484-2/RS e 350.446/PR;

- de igual modo tem o STJ reconhecido a possibilidade de geração de crédito para as aquisições de insumos não tributados, por entender que a Constituição elegeu o regime da não-cumulatividade plena. Cita o Resp n.º 435.783-AL;

- a decisão do TRF 3ª Região, é no sentido de que "o estabelecimento industrial pode creditar-se do IPI relativo a todas as aquisições de peças, partes, insumos, matérias-primas, ferramentas de bens de produção (bens de capital) integrados no pólo ativo permanente, bem como às aquisições de material de consumo genérico indispensável ao desempenho da atividade industrial", e do TRF da 4ª Região, no sentido de direito ao crédito por conta das aquisições de energia elétrica e óleo diesel, não tributados;

- entende que o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, é claro ao possibilitar a utilização dos créditos acumulados de IPI, originários de operações isentas ou tributadas à alíquota zero, independentemente do destino e da denominação dada aos insumos utilizados (ativo permanente, material de uso e consumo, componentes do produto final, matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), para a compensação de débitos futuros de outros tributos e contribuições federais;

- que a menção, por parte do referido dispositivo legal, dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996 (compensação), revela a intenção do legislador de garantir o cumprimento da técnica da não-cumulatividade do IPI;

- que a Ordem de Serviço da DRF/SP, no seu artigo 1º, inciso II, autoriza o ressarcimento de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima aplicada na industrialização de produtos beneficiados com imunidade, alíquota zero, ou isenção na sua saída; orientação essa que teria sido "ratificada" pelo Decreto nº 4.544/2002, no seu artigo 195, § 2º;

- que não há que se falar em locupletamento ilícito (pleitear-se crédito de insumos sobre os quais não se pagou IPI) quando o que se pretende é a aplicação da técnica da não-cumulatividade;

- que o IPI incide em cada operação apenas sobre o valor agregado;

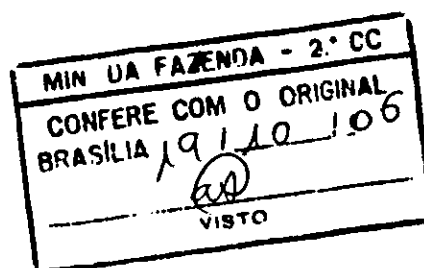
- que as decisões do STF e do Conselho de Contribuintes que cita, apesar de não terem, respectivamente, efeitos *erga omnes* e eficácia administrativa, foram utilizadas como indicativo do entendimento pacificado sobre o assunto;

- que a questão se prende ao direito de creditamento em condição especial em que não há incidência anterior por determinação legal ou constitucional;

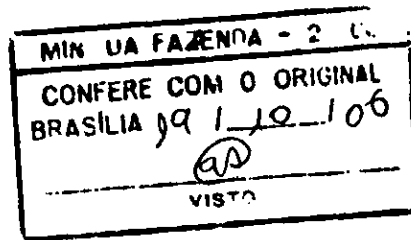
- que os Acórdãos citados pela decisão recorrida, por serem muito antigos, já foram superadas pelo próprio Segundo Conselho de Contribuintes; e

- que não existe pedido de atualização monetária no caso concreto, devendo ser desconsiderado o "indeferimento sumário" baseado na suposição de que o mesmo houvesse sido formulado.

É o relatório.



P.



## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Inicialmente, deve ser mencionado que, segundo suas informações, a recorrente desenvolve atividades de projeto, construção e comercialização de aeronaves e materiais aeroespaciais e respectivos acessórios, componentes e equipamentos, dentre outros, sendo que a quase que totalidade dos insumos que adquire no mercado interno e externo é beneficiada pela isenção do IPI e, por outro lado, direciona sua estratégia de desenvolvimento para o exterior, de sorte que, nos termos do artigo 153, § 3º, III, da Constituição Federal, não sofre a incidência do IPI também em suas saídas.

Assim, pretende a recorrente ver ressarcidos créditos de IPI originados a partir de seus gastos com “insumos isentos e não tributados, materiais para o ativo fixo e materiais para o uso e consumo” no período, cujo montante foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 10% sobre o valor de cada nota fiscal.

Seu pedido e as argumentações constantes, tanto da Manifestação de Inconformidade (peça impugnatória), quanto de seu Recurso, estão fundamentados na observância ao princípio ou à técnica da não-cumulatividade do IPI; e em dispositivos legais que regem o IPI.

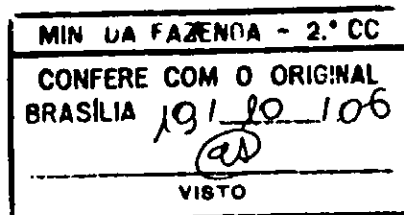
### Princípio da não-cumulatividade

Registro, inicialmente, que boa parte dos argumentos a seguir desfilados foram colhidos junto ao brilhante Parecer PGFN n.º 405/2003, de 12 de março de 2003, de autoria do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Vittorio Cassone, e a Acórdãos relatados pelos ilustres membros dessa Terceira Câmara, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Emanuel Carlos Dantas de Assis, aos quais presto minhas homenagens.

O princípio da não-cumulatividade do IPI está previsto no texto constitucional desde a Emenda n.º 18, de 1/12/1965 (art. 11, parágrafo único), passando pelas Constituições de 24/01/67 (art. 22, V, § 4º), de 17/10/1969 (art. 21, I e V, § 3º), até a de 5/10/1988, sem que houvesse sofrido qualquer alteração na sua definição.

A Constituição de 1988 se refere a tal princípio em seu art. 153, § 3º, II: “O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

A leitura do referido dispositivo nos leva à definição da técnica da não-cumulatividade, ou seja, de que a mesma se concretiza por meio de uma operação aritmética, em que o IPI devido pela venda que se faz a terceiros de determinado produto industrializado, é confrontado e compensado com o IPI que fora cobrado deste estabelecimento industrial, em



operação anterior, pelo seu fornecedor dos insumos empregados no processo de elaboração dos produtos ao final postos em circulação.

Importante observar que a Constituição, ao dispor que se compensa "o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", como regra geral, só admite o crédito, se a operação de saída do produto industrializado for tributada, pois quaisquer incentivos ou benefícios fiscais só podem ser estabelecidos por expressa disposição de lei (CF/67-69, art. 21, § 2º e 153, § 2º; CTN/66, arts. 97, VI e 176; CF/88, art. 5º, II e 151, III; CF/88, art. 5º, II e 150, § 6º, esta última na redação dada pela EC 3/93).

Essa é a definição, é a estrutura básica, fundamental, que a Constituição oferece, e que há de prevalecer, em face da "intangibilidade da ordem constitucional", ou seja, a interpretação constitucional não dá margem a maiores divagações doutrinárias, porquanto deve, a não-cumulatividade, ser interpretada com seu *complemento*.

E o seu complemento está nos artigos 48 e 49 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), que, fato inconteste, tem o *status* de lei complementar, de forma a manter a perfeita adequação à diretriz constitucional. Assim dispõem os referidos artigos:

*"Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."*

*"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."(grifei)*

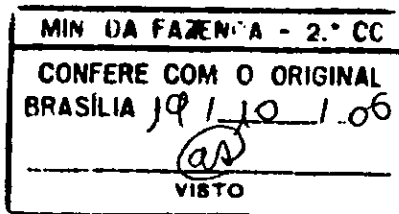
A expressão destacada acima "*dispondo a lei*" evidencia que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei.

Na esteira desse regramento, a legislação do IPI mantém conformidade tanto com a Constituição, quanto com o Código Tributário Nacional, fenômeno que se registra desde a Lei nº 4.502, de 30/11/1964 (antiga Lei do *Imposto de Consumo* - convolado em IPI), atualmente vigente com alterações posteriores. Decretos regulamentares foram-se sucedendo, com a finalidade de manter atualizada a legislação de regência, e o Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998, tal como o anterior (Decreto 87.981/82), dispõe:

*"Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuindo ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados em 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)."*

*"Art. 147. O estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, 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 ente os bens do ativo permanente.”(destacamos)*

Assim, observa-se que o art. 147 do RIPI/98 só admite o crédito do IPI relativo aos insumos, se, de sua industrialização resultar subsequente saída tributada (salvo, obviamente, nas hipóteses em que a lei concede benefícios ou incentivos fiscais, assegurando a manutenção do crédito).

E não se tem notícia de que os dispositivos da legislação do IPI, que adotam a alíquota zero, e os que não conferem direito de crédito (*presumido*), na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tenham sido contestados, ou declarados inconstitucionais.

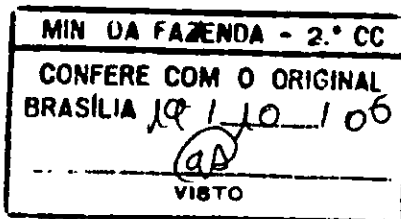
A doutrina, quando se manifesta em relação às origens e evolução do instituto que ora abordamos, identifica a existência de duas formas de se apurar o montante do imposto devido: pelo valor agregado em cada operação, ou pela diferença entre o imposto devido na operação posterior e o exigido na anterior. Na primeira, denominada *base contra base*, subtrai-se do valor da operação posterior o da anterior, ou, ainda, diminui-se do total das vendas o total das compras, aplicando-se a alíquota pertinente do imposto. Na segunda, denominada *imposto contra imposto*, subtrai-se do imposto devido na operação posterior, o que foi exigível na anterior, encontrando-se o valor líquido a recolher.

A leitura dos dispositivos legais supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

Resta claro, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro sempre reservou, para a definição da não-cumulatividade do IPI, a compensação pelo cálculo *imposto contra imposto*, com *apuração periódica* do IPI, haja vista que a norma fundamental dispõe que o IPI "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*" (art. 153, § 3º, II, CF/88), definição que é explicitada pelo CTN (art. 49), e efetivada pela legislação do IPI (consolidada no RIPI e na TIPI). Em outras palavras, não adotou o método do valor agregado em cada operação.

Desse entendimento flui outro, o de que, na aquisição de insumos que a TIPI tributa à alíquota zero (0%), ou não os tributa, não é possível tomar de empréstimo a alíquota de, por exemplo, 10%, prevista para a operação de saída de produto industrializado, para apurar o *quantum* do crédito a ser escriturado em face da operação de compra de insumos feita anteriormente, por falta de previsão legal. Tal ausência não pode ser suprida pelo Juiz, porquanto é defeso ao Judiciário atuar como legislador positivo, já que, a teor do AgRg no RE 322.348-8-SC, STF, 2ª Turma, Celso de Mello, unânime, 12.11.2002, DJU 06.12.2002 - Ementário nº 2094-3):

*"Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ 126/48 - RTJ 143/57, RTJ 146/461-462 - RTJ 153/765 - RTJ 161/739-740 - RTJ 175/1137, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.*



*É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação dos poderes." (grifos do original).*

No tocante à diferença existente no texto constitucional de 1988, com relação ao ICMS, para o qual o art. 155, § 2º, II, "a", da Constituição, estabelece expressamente que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, entendo não ser aplicável o argumento *a contrario sensu*, que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

A constituinte de 1988 apenas repetiu a alteração no art. 23, II, da Constituição de 1967/1969, introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, de modo a deixar expresso interpretação também aplicável ao IPI.

#### Julgados do STF

Os argumentos da recorrente encontram guarida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RJ, proferido pelo STF em 05/03/98, em que, vencido o Min. Relator, Ilmar Galvão, o Colendo Tribunal acatou a tese de que "*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*"

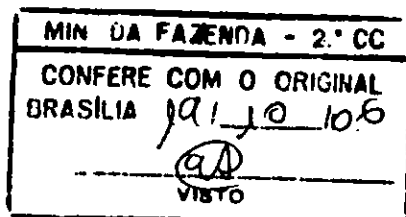
Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião, a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam o voto vencedor assim ressaltaram, *in verbis*:

- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

*Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.*

- Sr. Min. Néri da Silva (voto):

*Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado*



*como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito, pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.*

*No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constituição n.º 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.*

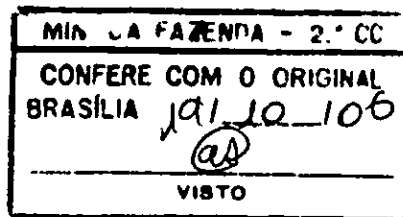
*Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.*

A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE n.º 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação cumpre assinalar que nem sempre o legislador institui uma isenção (ou redução de alíquota) com o objetivo de reduzir o preço dos produtos finais para o consumidor. É o caso, especialmente, das isenções que visam incentivar o desenvolvimento de determinada região do País.

Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região, para, teoricamente, fomentar o seu crescimento.

Também cabe observar o que ocorre com os insumos que têm uma utilização diversificada, sendo empregados normalmente em produtos considerados essenciais, mas também em supérfluos. A concessão de uma isenção a um insumo essencial, empregado num produto final supérfluo, provoca a redução do preço deste último, de modo incoerente com a seletividade própria do IPI, determinada pelo art. 153, § 3º, I, da Constituição.

Portanto, é improcedente a generalização da idéia de que um incentivo ou benefício fiscal gozado em determinada etapa da produção deve sempre ser estendido às operações seguintes, como forma de reduzir o preço dos bens finais. Em consonância com a seletividade, a imunidade, não-tributação, isenção ou alíquota zero é determinada para uma



situação ou produto específico, devendo a não-cumulatividade ser aplicada de modo a não repercutir, para toda a cadeia produtiva, o benefício concedido numa etapa isolada.

Tome-se o exemplo de um produto final, sujeito a uma alíquota do IPI e que incorpora em sua cadeia de produção algumas matérias-primas tributadas e outras isentas ou com alíquota zero. Nesse produto, somente com relação às primeiras matérias-primas tributadas, observar-se-á o princípio da não-cumulatividade. A aplicação da não-cumulatividade “sobre” a isenção ou alíquota zero, na forma pretendida pela recorrente, implica num crédito correspondente a um débito que, absolutamente, inexistiu na etapa anterior.

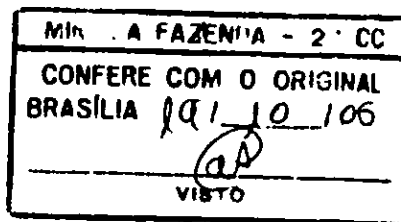
Ainda para demonstrar a incongruência da tese em questão, atente-se para o seguinte: se na situação de isenção ou alíquota zero o industrial tivesse direito a um crédito presumido, calculado à alíquota do produto final, no caso de um produto final tributado com uma alíquota maior do que a do insumo que lhe deu origem o produtor final também deveria fazer jus a um crédito fictício, correspondente à diferença entre as alíquotas. Somente assim a tese seria coerente. E, como se sabe, no caso de alíquotas diferenciadas assim não acontece.

A pretensão de se apropriar de créditos gerados pela aquisição de matérias-primas não tributadas não pode ser acatada porque em dissonância com a Constituição de 1988. A não-cumulatividade, na forma estatuída constitucionalmente, se dá entre o imposto devido entre uma etapa e outra, não entre as respectivas bases de cálculo; compensam-se montantes do imposto, não simplesmente bases de cálculo ou valores agregados.

Fosse inerente ao IPI a concepção do valor agregado, o crédito seria sempre calculado com base na alíquota do produto final, o que, definitivamente, não se verifica. Pelo contrário: face ao princípio da seletividade, o imposto deve possuir necessariamente alíquotas diferenciadas, chegando a zero ou à isenção, isto independentemente da não-cumulatividade. Destarte, evidenciam-se totalmente impróprios os créditos pleiteados.

Como destacou a recorrente, a interpretação abraçada pelo Recurso Extraordinário nº 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário nº 350.446, julgado em 18/12/2002. O Tribunal reconheceu a similaridade entre a hipótese de insumo sujeito à alíquota zero e a de insumo isento, entendendo aplicável à primeira a orientação firmada pelo Plenário no RE 212.484-RS, esta no sentido de que a aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do IPI que teria sido pago, caso inexistisse a isenção. Mais uma vez o Ministro Ilmar Galvão restou vencido, sendo relator o Ministro Nelson Jobim.

O STF, todavia, está a modificar sua jurisprudência, abandonando a tese defendida outrora, a favor da recorrente. No Recurso Extraordinário nº 353.657-5, relativo a insumos com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou (em 10 de julho, com vistas ao Ministro Ricardo Lewandowski desde 23/03/2006), vem decidindo pelo não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. O relator, Min. Marco Aurélio, até agora acompanhado no seu voto pelos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie (e contraditado pelo Min. Nelson Jobim, este acompanhado pelo Min. Cezar Peluso), entendeu que “não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser



considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência”.

Conforme o Informativo nº 361 do STF, o Min. Marco Aurélio entendeu que admitir o creditamento implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. E mais, tudo conforme o referido Informativo:

*Asseverou que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existiria sequer parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em criação normativa do Judiciário, incompatível com sua competência constitucional. Ponderou que a admissão desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, tendo em conta a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Sustentou que a admissão da tese de diferimento de tributo importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas, já que haveria creditamento e transferência da totalidade do ônus representado pelo tributo para o adquirente do produto industrializado, contribuinte de fato, sem se abater, nessa operação, o "pseudocrédito" do contribuinte de direito. Acrescentou que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.*

*Observe-se que as conclusões do voto do Min. Marco Aurélio não são diferentes das do Min. Ilmar Galvão, no voto vencido por ocasião do julgamento do RE nº 350.446 (referente à aquisição de insumo com alíquota zero), segundo a qual o crédito presumido não pode ser uma consequência do benefício da alíquota zero, a não ser que autorizado por lei.*

#### Compensação de tributos

Um outro argumento da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade que merece ser refutado é o de que a menção aos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, feita pelo artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, revelaria a intenção do legislador em garantir o cumprimento do referido princípio.

*Permissa vênua equivoca-se a recorrente, já que tais dispositivos tratam do aproveitamento do crédito decorrente de ressarcimento ou restituição para a quitação de débitos do contribuinte junto à Secretaria da Receita Federal. Assim, o referido artigo 11 da Lei 9.779/99 apenas estendeu ao saldo de IPI que restar credor após a dedução com o devido na saída dos produtos, a possibilidade de ser utilizado como crédito na liquidação de débitos tributários para com a Secretaria da Receita Federal. Nada, portanto, que se relacione ao princípio da não-cumulatividade, já que, como se sabe, o eventual saldo credor de IPI, que dá*

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/10/06
VISTO

direito a ressarcimento, poderá, em tese e a exemplo dos demais tipos de crédito (pagamentos indevidos ou a maior, saldo negativo de Contribuição Social, saldo negativo de Imposto de Renda, etc.), ser utilizado para quitar, mediante compensação, débitos de PIS, de Cofins, de Imposto de Renda, da Contribuição Social, etc.

### Aquisições de insumos isentos e não tributados e de materiais para o "ativo fixo" e de "materiais para uso e consumo"

Como visto acima, a recorrente pretende se creditar, mediante a utilização da alíquota de 10%, de um IPI que sequer lhe foi cobrado por conta das aquisições de insumos isentos e não tributados, e de materiais para o ativo permanente imobilizado e materiais para uso e consumo.

Ressalto, inicialmente, não se ter notícia nos autos do processo, de menção à comprovação documental dos referidos gastos, seja pela interessada, seja pela DRF e DRJ, bem como qualquer questionamento sobre a denominação dada pela interessada aos seus gastos, e, por fim, quanto à motivação da escolha do percentual de 10%, aplicado sobre o montante dos referidos gastos e que resultam no valor do pedido de ressarcimento. Este percentual simplesmente consta da planilha de cálculos e, repito, não mereceu qualquer referência ou indicação quanto à sua origem.

Inicialmente, enfrentarei a temática relacionada aos materiais para o ativo permanente e materiais para uso e consumo.

Embora já transcrito alhures, considero oportuno reproduzir o teor do artigo 147 do Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, alterado pela Lei nº 9.779/99, *verbis*:

*"Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):*

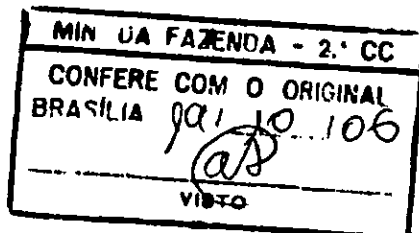
*I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no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

E especificamente sobre bens destinados ao ativo permanente e sobre os materiais de uso e consumo, há que se recorrer às orientações emanadas pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 5/11/1979, cujo entendimento é claro no sentido de afastar a possibilidade de creditamento do IPI, a saber:

"...

*11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em*

e



*face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.*

*11.1 Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79."*

Dessa forma, mesmo que a operação tenha sido tributada, não há de se cogitar o creditamento do IPI nas aquisições referentes a insumos/bens destinados ao ativo fixo da empresa, por expressa vedação legal.

Cabe agora analisar o direito a possíveis créditos decorrentes da aquisição de insumos com alíquota zero, isentos ou não tributados utilizados na fabricação de produtos tributados ou não.

O artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, dispõe:

*"Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda."*

Recentemente, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de abril de 2006, que tratou da aplicação do referido artigo 11 acima citado, e do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, declarou que os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação do exterior não sofrem a restrição para o aproveitamento do crédito de IPI decorrente das aquisições de MP, PI e ME, a que se refere o citado artigo 11 da Lei nº 9.779/1999.

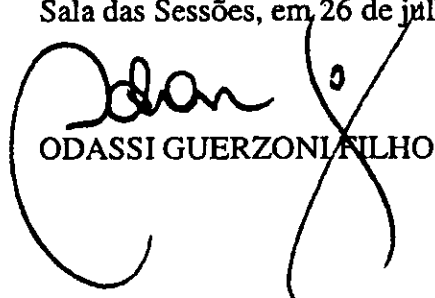
Enfrentando a argumentação da recorrente, entendo, *data venia*, ter a mesma se equivocado ao interpretar o significado do art. 11 da Lei nº 9.779/99, pois entende como "insumo" onde está expresso "produto". É cristalino que tal dispositivo dispõe sobre o aproveitamento de saldo credor de IPI apenas relativamente à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto industrializado, inclusive quando este (este, o quê? O produto) seja isento ou tributado à alíquota zero. Assim, mesmo que um produto saia do estabelecimento industrial sem débitos do IPI, em razão de isenção ou de tributação à alíquota zero do produto final, poderão ser aproveitados os créditos dos insumos utilizados na sua fabricação. Observe-se que o preceptivo trata de saldo credor, o que pressupõe destaque do imposto nas aquisições, em momento algum prescrevendo que os insumos entrados no estabelecimento sem pagamento de IPI poderiam gerar direito ao crédito do imposto na escrita fiscal.

Quando tais operações de compra são desoneradas do imposto, em face dos insumos não serem tributados, o serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito ficto, presumido, ou simbólico, independentemente do emprego que àqueles seja dado (em produtos industrializados, isentos, imunes, tributados ou sujeitos à alíquota zero), ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Por fim, cabe ressaltar que no presente caso a recorrente pretende se creditar do IPI que não foi recolhido na compra dos seus insumos e nem na saída dos produtos por ela fabricados, sob o argumento de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Ocorre que, em face de sua vinculação ao texto legal, não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2006

  
ODASSI GUERZONI FILHO

