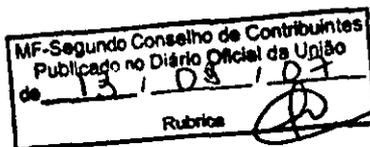




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 13891.000027/2003-16
Recurso n° 135.423 Voluntário
Matéria IPI - Ressarcimento (insumos básicos)
Acórdão n° 203-11.522
Sessão de 08 de novembro de 2006
Recorrente ROYAL CANIN DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998, 01/12/1999 a 10/09/2002.

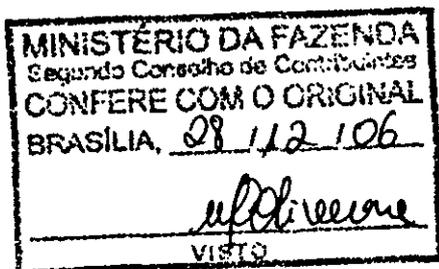
Ementa: IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECRETO n° 20.910/32. PRESCRIÇÃO. Eventual direito a pleitear-se ressarcimento de créditos básicos de IPI prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERÍODO DE APURAÇÃO ANTERIOR À LEI N° 9.779/99. IMPOSSIBILIDADE. A teor do artigo 4° da IN SRF n° 33, de 04 de março de 1999, impossível utilizar os créditos de IPI acumulados decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos tributados, isentos ou de alíquota zero, gerados anteriormente a 31/12/98.

IPI. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS BÁSICOS. RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.E COM NOTAÇÃO NT NA TIPI. IMPOSSIBILIDADE.

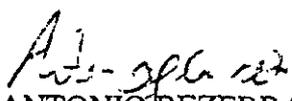
O princípio da não-cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não geram direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) da tabela de incidência TIPI e os tributados à alíquota zero.

Recurso negado.

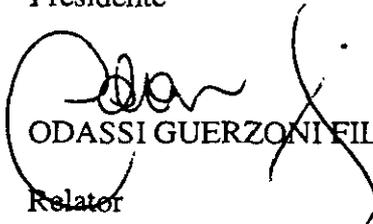


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para considerar prescritos os períodos até 30/01/1998; II) em relação aos períodos não prescritos, em negar provimento ao recurso.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

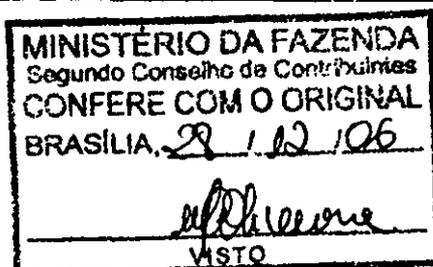

ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Roberto Velloso (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.

/eaal/





Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 569/579), apresentado contra o acórdão n.º 11.260, da DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP (fls. 555/566), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI, indeferido por despacho decisório de 03/05/2004 (fls. 532/536), apresentado em 31/01/2003, relativamente aos períodos de 01/01/1996 a 10/09/2002, nos seguinte termos:

"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."

Segundo o acórdão, as decisões judiciais invocadas pela recorrente não têm eficácia *erga omnes*, não constituem legislação tributária e dependem de Resolução do Senado para que tenham efeito sobre a atividade da administração tributária.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, entende aquele órgão colegiado de não ter o significado que, se não foi cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos, não há que se cogitar do direito ao crédito.

No recurso, a interessada praticamente repisou as alegações constantes de sua peça impugnatória, consistindo, em resumo, no seguinte:

- que o seu direito ao aproveitamento dos créditos sobre os insumos independe de declaração de inconstitucionalidade e encontra solução na análise do tratamento constitucional e legal-complementar dispensado ao IPI;

- que a sistemática de recolhimento do IPI consiste em que, sempre que os produtos saídos do estabelecimento sofrerem a incidência do IPI, o contribuinte pode efetuar o crédito do valor do imposto incidente sobre os insumos anteriormente entrados no estabelecimento, em *singela* obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade;

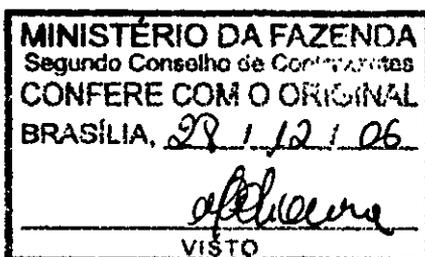
- que, no seu caso específico, a obediência a tal princípio estaria perfeitamente caracterizada pela aplicação da alíquota de 10% sobre os insumos adquiridos, não gravados com a incidência do imposto, alíquota esta que é a aplicada aos produtos que dá saída;

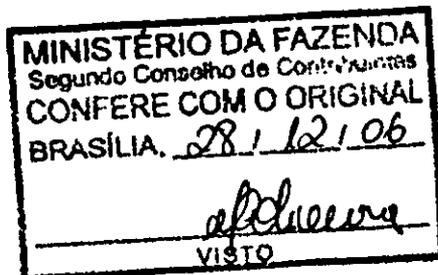
- que qualquer norma hierarquicamente inferior restringindo o alcance da Constituição está em contraposição ao ordenamento jurídico;

- que há manifestação em seu favor por parte do STF, citando os Recursos Extraordinários n.º 212.484-2 e 350.446-1;

- que o seu crédito deve ser acrescido de atualização monetária pela taxa Selic, argumentando, em seu favor, o artigo 39 da Lei n.º 9.250, de 1995, e decisão do STF nesse sentido, qual seja, o Recurso Extraordinário n.º 282.120-9.

É o relatório.





Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

Trata-se, como visto, de "*Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI*" formulado pela interessada em 30 de janeiro de 2003, referindo-se às aquisições de produtos (insumos) que constam da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI sob a notação de não tributados (NT) e outros, tributados, porém, com a alíquota zero. Pleiteia-se, portanto, o reconhecimento de aproveitamento de crédito, decorrente da regra da não-cumulatividade, estabelecida pelo texto constitucional.

O período em que se deram tais aquisições vai de 20 de janeiro de 1996 a 10 de setembro de 2002.

O montante do crédito pleiteado pela empresa foi por ela obtido mediante a aplicação da alíquota de 10% (que é o valor da alíquota incidente sobre os produtos que industrializa) sobre o montante dos insumos NT e de alíquota zero, aos quais, ainda, aplicou a taxa Selic a título de atualização monetária.

Prescrição

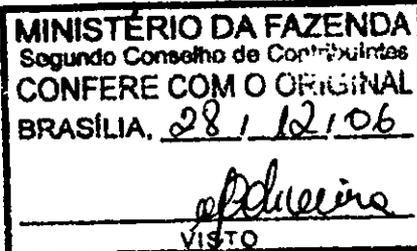
Intenta a recorrente o aproveitamento de saldo credor do IPI, advindo da aquisição de insumos utilizados na industrialização, concernente ao período de 20 de janeiro de 1996 a 10 de setembro de 2002.

Entretanto, os créditos objeto do pedido de ressarcimento de fl. 01, compreendidos entre o período de 20 de janeiro de 1996 a 30 de janeiro de 1998, caso fossem devidos, encontrar-se-iam irremediavelmente prescritos.

Com efeito, ao presente caso aplica-se o disposto no Decreto nº 20.910/32, que, em seu artigo 1º, estabelece o prazo prescricional de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originou o direito, qual seja, a entrada dos insumos no estabelecimento da recorrente. É esse, inclusive, o uníssono posicionamento dos tribunais superiores pátrios e deste Conselho, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos, *literis*:

"TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL IPI. CRÉDITO ESCRITURAL. APROVEITAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. DECRETO Nº 20.810/32. PRECEDENTES. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA

- 1. Trata-se de agravo regimental interposto frente a decisão que negou provimento a agravo de instrumento. Argumenta-se que o não-aproveitamento de eventual crédito escritural de IPI motivado por impedimento criado pelas autoridades fiscais equivale a verdadeiro recolhimento de tributo indevido ou a maior, incidindo, dessaarte, a legislação que regula o prazo para a restituição dos indébitos tributários, qual seja, o CTN.*
- 2. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que, nas ações que visam ao reconhecimento do direito ao creditamento escritural do IPI, o prazo prescricional é*



de 5 anos, sendo atingidas as parcelas anteriores à propositura da ação. Confirmam-se: AgReg no Resp n.º 507.313/PR.....

3. *As ações que objetivam o recebimento do crédito-prêmio do IPI não se confundem com as demandas de restituição oriundas do recolhimento de tributo indevido ou a maior, motivo pelo qual não se lhes aplica a disciplina do CTN, mas a do Decreto n.º 20.919/32 que estabelece o prazo prescricional quinquenal.*
4. (...) (AgRg no Ag 715380/PR 2005/0171006-9, Relator Ministro José Delgado, julgamento em 16/05/2006, DJ 08/06/2006, p. 125).

Portanto, tendo a recorrente ingressado com o pedido de ressarcimento no dia 30 de janeiro de 2003 (fls. 1 e 2), inexoravelmente, encontravam-se extintos os créditos questionados relativamente ao período de apuração compreendido entre janeiro de 1993 a 30 de janeiro de 1998.

Mérito

Passa-se a enfrentar as razões de mérito para os períodos não alcançados pela prescrição, quais sejam, aqueles compreendidos entre 31 de janeiro de 1998 a 10 de setembro de 2002.

a) Princípio da não-cumulatividade do IPI

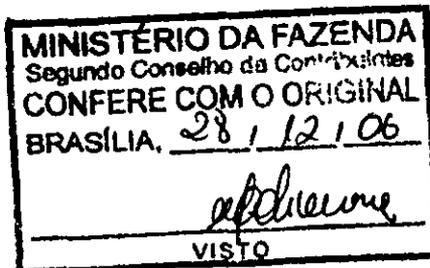
Registro, inicialmente, que boa parte dos argumentos a seguir desfilados foram colhidos junto ao brilhante Parecer PGFN n.º 405/2003, de 12 de março de 2003, de autoria do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Vittorio Cassone, e a Acórdãos relatados pelos ilustres membros dessa Terceira Câmara, 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, este 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 incontestado, 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 nº 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.

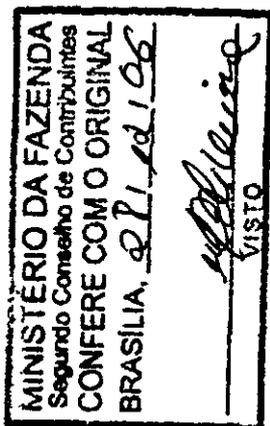
A leitura dos dispositivos legais supra evidencia que os contribuintes do IPI fazem jus ao crédito do imposto relativo a suas aquisições, de modo que somente deve ser recolhida ao Erário a diferença que sobejar o imposto que incidir sobre as vendas que realizarem.

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, entendendo não ser aplicável o argumento "a contrário senso", que conclui pelo seguinte: se para o IPI inexistente dispositivo constitucional semelhante, é porque o creditamento é permitido.

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.*"

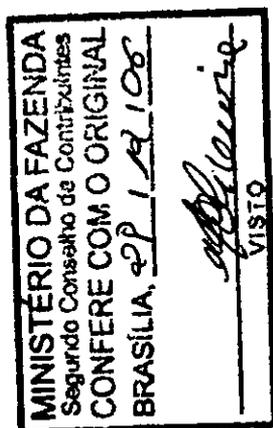
Naquele julgamento prevaleceu o voto do Ministro Nelson Jobim (escolhido para redigir o acórdão), na esteira da jurisprudência firmada a partir de julgamentos relativos ao ICMS. Todavia, na ocasião, a questão não restou bem resolvida, *data venia*. Tanto assim que dois dos Ministros que acompanharam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

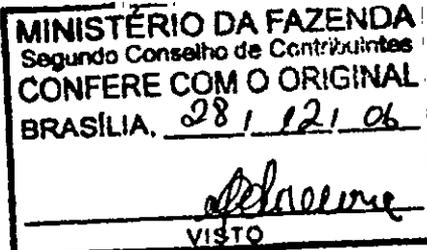
- Sr. Min. Sydney Sanches (voto):

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.

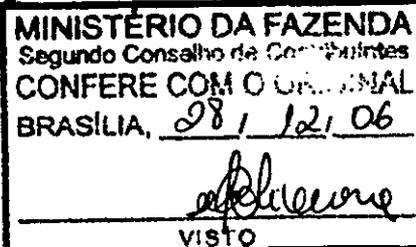
A argumentação básica que prevaleceu no STF, por ocasião do julgamento do RE n.º 212.484-2, é a de que o não creditamento na aquisição de insumos isentos prejudica a finalidade da isenção, que seria a redução do preço dos produtos finais, reduzindo-a a um mero diferimento. Todavia, contra tal argumentação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

Neste caso de incentivo regional via isenção, também há uma redução de preço. Mas este efeito não é o principal objetivo, haja vista que a concessão é condicionada, e o é em relação ao produtor. Tal condição, para a redução do preço de suposto produto, é que este seja produzido na região onde há o incentivo, evidenciando-se aí o verdadeiro escopo deste tipo de norma. Assim, para que consiga uma melhor posição frente à concorrência, o fabricante deve se instalar naquela determinada região, 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 n.º 212.484-2, relativo a insumos isentos, depois foi estendida pelo STF aos produtos com alíquota zero, no Recurso Extraordinário n.º 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 n.º 353.657-5, relativo a insumos com alíquota zero (pranchas de madeira compensada) e cujo julgamento ainda não findou (em 5 de outubro, 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 n.º 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 n.º 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.

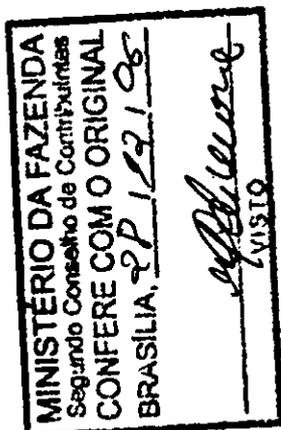
b) Insumos com a notação NT e tributados à alíquota zero na TIPI

Lembremo-nos, neste ponto, que a matéria que restou a ser enfrentada se refere às compras de insumos compreendidas no período de 31 de janeiro de 1998 a 10 de setembro de 2002 e que, 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 desses insumos.

~~A legislação do IPI, ao tratar dos créditos básicos desse imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 2.637/98 (RIPI/98), informa o seguinte:~~

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

1 - 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 (Lei n.º 4502/64, artigo 25);



Por sua vez, o artigo 11 da Lei nº 9.779, de 20 de janeiro de 1999, dispõe:

“Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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.” (grifei)

E a IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, que regula o citado artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe, em seu art. 4º:

“Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparados a partir de 1º de janeiro de 1999.”

Assim, ainda que fossem devidos, os créditos relativos às aquisições de insumos ocorridas entre 30 de janeiro de 1998 a 31 de dezembro de 1998 não poderiam ser reconhecidos em face de ausência de dispositivo legal.

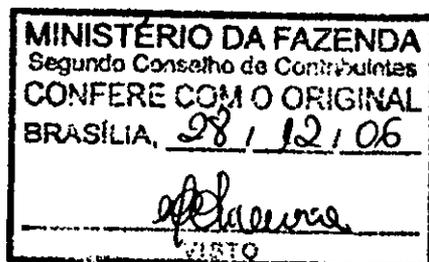
Tratando, doravante, da matéria relacionada aos créditos do período de 1º de janeiro de 1999 a 10 de setembro de 2002, período esse para o qual existe dispositivo legal permitindo o aproveitamento de créditos, há que se atentar que só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que tenha sido pago o imposto, ou, em que há o destaque do imposto na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados, ou serem à alíquota zero ou isentos, não ocorre o direito ao crédito, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

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, como, *data venia*, equivocadamente interpreta a recorrente.

Conclui-se, portanto, que não existe autorização legal para o aproveitamento de créditos fictos, presumidos, ou simbólicos, relativos à aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados alíquota zero, independentemente do destino que a estes seja dado (produtos finais isentos, imunes, tributados ou alíquota zero).

c) Atualização dos créditos pela Taxa Selic

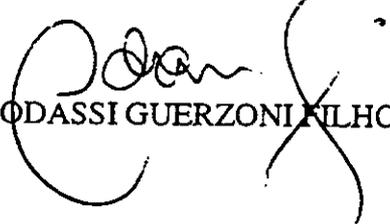
Por indevidos os créditos pleiteados, desnecessário o enfrentamento desta temática.



Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006


ODASSI GUERZONI FILHO

