

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13893.001037/2003-41
Recurso nº 261.328 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.409 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2010
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente NEUPLAST IND. E COMÉRCIO DE PLÁSTICO LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/05/2003

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE E
CONSTITUCIONALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade e constitucionalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. ENTRADAS ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS E ALÍQUOTA ZERO. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Em relação ao IPI, a lógica do princípio da não-cumulatividade certamente decorre da aplicação conjunta do art. 49 do CTN, com legislação que, derivada daquele, rege a matéria, sendo certo que decorrerá da compensação do imposto pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial (ou equiparado), com o valor do IPI que incidiu no produto adquirido na cadeia anterior (operação anterior). Possível o creditamento apenas dos insumos isentos adquiridos e aplicados na industrialização.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. Não integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica e de combustíveis, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96. Súmula 13 do 2º CC.

RESSARCIMENTO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

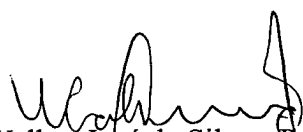
Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

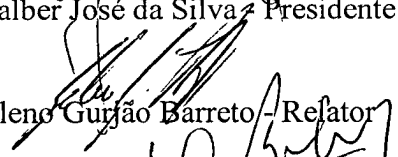
CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

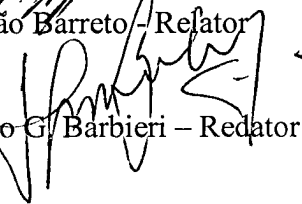
A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a crédito do imposto nas operações posteriores. O texto constitucional (artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), o CTN (artigo 49) e a legislação ordinária, foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há, portanto, o que se creditar.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto, relator, que reconhecia o crédito dos insumos isentos, e Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que reconheciam, também, a correção monetária no ressarcimento. Designado o Conselheiro Luis Eduardo G. Barbieri para redigir o voto Vencedor.


Walber José da Silva - Presidente


Gileno Gurjão Barreto - Relator


Luiz Eduardo G. Barbieri - Redator Designado

EDITADO EM: 20/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabíola Cassiano Keramidas, Luiz Eduardo G. Barbieri, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto (Relator).

Relatório

Adota-se o relatório do acórdão DRJ/RPO nº 14-19.002, de 12 de março de 2008:

O contribuinte em epígrafe requereu o ressarcimento do saldo credor do IPI, relativo ao período em destaque.

O pleito foi indeferido porque a fiscalização constatou que o saldo credor era composto por créditos calculados sobre a aquisição de insumos não onerados pelo IPI, inclusive corrigidos monetariamente, sem base legal ou ordem judicial que respaldasse a pretensão do interessado.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que seus créditos, monetariamente corrigidos, estariam garantidos constitucionalmente, inclusive quanto ao crédito presumidamente calculado sobre o consumo de energia elétrica, conforme sua análise fundamentada na doutrina e julgados que cita.

Por meio do Acórdão nº 14-19.002, a DRJ de Ribeirão Preto (SP) decidiu, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação, argumentando que os créditos que deram origem ao valor a ser ressarcido não são onerados pelo IPI, não havendo, portanto, previsão legal para a sua restituição.

Em apertada síntese, a decisão defendeu que na entrada das mercadorias na adquirente tais produtos não carregariam o ônus relativo ao IPI, não gerando, portanto, crédito passível de

aproveitamento. Ainda afirmou que não teria competência para julgar eventuais inconstitucionalidades de normas suscitadas pela requerente, cabendo esta análise ao Poder Judiciário.

Por meio do Aviso de Recebimento de fls. 123, datado de 30/04/08, a requerente tomou ciência da decisão supracitada, o que motivou a interposição de recurso voluntário na data de 28/05/08, de fls. 125 a 146.

Em seu recurso, a requerente defende a competência da autoridade administrativa para julgar matéria que verse acerca da inconstitucionalidade de Leis, com base no art. 1º do Decreto nº 2.346/97, além do Parecer PGFN/CRE nº 9.487/98. Também defendeu a possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos, tributados por alíquota zero e imunes, com base no art. 153, § 3º, inciso II, que prevê o princípio da não-cumulatividade para o IPI.

Também apontou a suposta possibilidade de aproveitamento de crédito presumido apurado sobre energia elétrica, com base no Decreto nº 4.544/02, bem como em jurisprudência deste colegiado, e, finalmente, defendeu a aplicação de atualização monetária sobre os créditos apurados, que remontam o período de 1998 a 2003.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

Quanto à apreciação de matérias envolvendo inconstitucionalidade de normas, como foi declarado no acórdão atacado pela requerente, não é cabível à esfera administrativa apreciar arguição de inconstitucionalidade, por transbordar os limites de sua competência, uma vez que sem cabível ao Poder Judiciário, por meio de controle difuso ou concentrado, controlar a constitucionalidade das leis que compõem o ordenamento jurídico brasileiro.

No tocante à alegação de inconstitucionalidade em si, é pacífico o entendimento deste colegiado acerca deste tema, como ilustrado, a título de exemplo, na ementa abaixo transcrita:

NORMAS PROCESSUAIS - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe à esfera administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade, por transbordar os limites de sua competência. Preliminar rejeitada. COFINS - JUROS DE MORA - SELIC - O cálculo de juros de mora incidentes sobre tributos foi estabelecido por lei, cuja validade não pode ser contestada na via administrativa. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - Não pode ser apreciado em processo contencioso oriundo de auto de infração. Recurso não provido. (grifo nosso)

Acórdão nº 203-07228, relativo ao processo nº 13802.000892/96-06, Terceira Câmara.

A matéria suscitada no mérito do presente questionamento, versa sobre o aproveitamento de crédito de IPI referente a aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados, além do aproveitamento de créditos de energia elétrica e a possibilidade de atualização monetária para os créditos a que a requerente fizer jus.

I – Possibilidade de Crédito sobre Produtos Isentos, Não Tributados ou Alíquota Zero:

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito dos contribuintes de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido em face dos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A atual Constituição reproduziu o texto da Constituição anterior, para assegurar aos contribuintes do IPI o direito ao crédito do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes.

Tal princípio encontra-se está esculpido no art. 153, IV, e § 3º, II, da CF, senão, vejamos:

“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” **(grifos nossos)**

As diretrizes daquele princípio remetem à lei sua forma de implementação, conforme se observa abaixo na transcrição do art. 49, e seu § único, do CTN, *verbum ad verbum*:

“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.” **(original sem destaque)**

O legislador ordinário, com esteio nas citadas diretrizes, criou o sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos que entram no estabelecimento), para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados no estabelecimento contribuinte em um mesmo período de apuração, transferindo-se créditos que excederem os débitos naquele período, para o período seguinte.

Em relação ao IPI, a lógica do princípio da não-cumulatividade certamente decorre da aplicação conjunta do art. 49 do CTN, com legislação que, derivada daquele, rege a matéria, sendo certo que decorrerá da compensação do imposto pago na operação de saída do

produto tributado do estabelecimento industrial (ou equiparado), com o valor do IPI que incidirá no produto adquirido na cadeia anterior (operação anterior).

Todavia, até o advento da Lei n.º 9.779/99, se a saída dos produtos industrializados fosse desonerada do imposto (produto “NT”, tributado à alíquota zero ou isento), como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos dos insumos, uma vez não existir imposto a ser compensado.

O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei n.º 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, I, c/c o art. 174, I, “a”, ambos do RIPI/88, a seguir transcrito:

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

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

Nesse aspecto, o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos tributados à alíquota zero ou isentos.

A Constituição garante a compensação do imposto devido em cada operação. Ora, como nas operações com produtos “NT” ou sujeitos à alíquota zero ou isentos, não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há que falar em créditos, tampouco em não-cumulatividade.

É de se repisar que o direito ao crédito do tributo na aquisição de insumos, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, está ligado, salvo norma expressa em sentido contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário.

Daí o impedimento ao creditamento do imposto pelos estabelecimentos industriais ou equiparados, em face das operações de saída de produtos “NT” ou tributados à alíquota zero ou isentos, no período anterior à vigência da Medida Provisória n.º 1.788, de 29.12.98 (DOU de 30/12/98), posteriormente convertida na Lei n.º 9.779, de 19/01/99 (DOU de 20/01/99), a partir da qual, pela dicção de seu art. 112, a administração tributária entendeu que não mais prevaleceria esse impedimento no concernente a produtos tributados à alíquota zero ou isentos, mantida essa vedação só para os insumos aplicados na industrialização de produtos “NT”.

Esse entendimento veio a ser consolidado nos RIPIs posteriores, a exemplo do disposto no art. 193, I, “a”, do Decreto n.º 4.544/2002.

Desta forma, a vedação da utilização de créditos relativos a produtos “NT” ou tributados à alíquota zero ou isentos, não constituía qualquer tipo de afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Outrossim, a posição atual do Egrégio STF é por reconhecer a possibilidade de creditamento das aquisições de insumos isentos, posição a que acato nesse momento. Para os demais produtos, tributados à alíquota zero ou não tributados, mantenho a posição firmada

no acórdão ora atacado, não entendendo haver a possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI.

II - Do Direito ao Crédito Presumido de Energia Elétrica

Com relação à energia elétrica, a questão resume-se à possibilidade de os seus valores comporem ou não o cálculo do crédito presumido do IPI. Vejamos o que dispõe o art. 1º da Lei 10.276/2001, reproduzido a seguir:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de **energia elétrica e combustíveis**, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; (...) (grifos nossos)”*

Desta forma, apesar do Pedido de Ressarcimento tratar de período anterior à edição da Lei nº 10.276/01, considero que esse diploma veio a fortalecer o entendimento que considero correto, qual seja, o de que a Lei nº 9.363/96, em seus artigos 1º e 2º, ao tratar da possibilidade das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, comporem a base de cálculo do crédito presumido de IPI, também engloba as aquisições de energia elétrica e combustíveis, por serem estes produtos intermediários que, embora não integrando o produto final, são consumidos no processo industrial.

Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo nos artigos 147 e 488 do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI), vigente à época do Pedido de Ressarcimento:

“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;

(...)

Art. 488. Consideram-se bens de produção (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alt. 1º):

I - as matérias-primas;

II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

(...)”

(grifos nossos)

Adicionalmente, como se não bastassem os argumentos já trazidos, vejo que as referidas disposições da Lei nº 10.276/01 podem ser consideradas aplicáveis no presente caso por força do art. 106, II, do CTN, verificando-se assim que a interpretação da norma tributária mais benéfica ao contribuinte (*lex mitior*) aplica-se na espécie:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Assim também entende o ilustre Hugo de Brito Machado, em “*Comentários ao Código Tributário Nacional*”, volume II, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2004, páginas 164 e 165, ao reforçar que:

“Temos no art. 106 do Código Tributário Nacional, portanto, duas hipóteses de aplicação retroativa da lei tributária, a saber, a hipótese de lei expressamente interpretativa e a hipótese de lei punitiva mais favorável ao acusado, que denominamos retroatividade benigna. Quanto a esta última, não existem divergências dignas de nota.”

Além disso, este Conselho de Contribuintes possui recentes decisões tratando a matéria. Destaco, os Recursos Voluntários 110.473, 110.474 e 110.475, de semelhante teor. Transcrevo o primeiro deles a seguir:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - EXPORTAÇÕES - AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - DIREITO AO CRÉDITO - Estão abrangidos no conceito de produto intermediário os produtos que, embora não se integrem ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização. Integram a base de cálculo do crédito presumido de IPI, na exportação, as aquisições de energia elétrica, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96. Recurso Voluntário provido.

(Recurso 110.473, Acórdão 201-74.607, relator Cons. Serafim Fernandes Corrêa)

Desta forma também entendo, pois, que a energia elétrica e os combustíveis, mesmo não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, tratando-se assim de um produto intermediário.

Outrossim, não resta à esse julgador outro destino senão julgar conforme a súmula 13 desse conselho, litteris:

“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

III – Da Atualização Monetária dos créditos pleiteados

Quanto à aplicação de atualização monetária de acordo com a Taxa SELIC, tomo como meus os argumentos citados na decisão atacada, considerando não ser possível a aplicação de atualização sobre créditos básicos de IPI:

O art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, assim dispõe:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo”. (g.m.)

Este dispositivo teve sua redação alterada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, verbis:

“Art. 58. O inciso III do art. 10 e o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais,

mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A **compensação ou restituição** será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo." (g.m.)

Já o art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que:

"Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a **compensação ou restituição** será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada". (g.m.)

Conforme se pode vislumbrar, todos os dispositivos legais acima referem-se a compensação ou restituição, que são espécies do gênero repetição de indébito. Portanto, é lógico inferir que a restituição e a compensação pressupõem a existência de um pagamento anterior efetuado pelo sujeito passivo, pagamento este indevido ou efetuado em montante maior do que aquele que seria devido.

Ora, no caso dos autos o suposto crédito que o sujeito passivo pleiteou não se originou de nenhum indébito tributário, uma vez que resultante do incentivo fiscal referido nos parágrafos precedentes.

Tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das já revogadas normas específicas do crédito-prêmio e da referência efetuada tão-somente em relação à repetição de indébito, nas normas acima transcritas.

(W)

§

O Conselho de Contribuintes ao conceder correção do ressarcimento a partir da data de protocolo do pedido, mediante a aplicação analógica da lei, implicitamente admite a existência de uma lacuna que deveria ser preenchida por aquela técnica de integração.

O art. 108 do CTN estabelece que são formas de integração das lacunas na legislação tributária a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, os quais devem ser aplicados sucessivamente e na ordem indicada na *lex legum*.

Leciona Maria Helena Diniz que:

“A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos. (in : Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55)”*

Ora, no caso dos autos o terceiro requisito para aplicação analógica da lei não restou caracterizado porque os fundamentos, os motivos, ou seja, as razões que fundamentam os institutos do ressarcimento e da repetição do indébito são totalmente distintos.

No caso da repetição de indébito, que foi tratada no Parecer AGU/MF nº 01/96, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo, titular da competência para exigir o tributo.

Como se vê, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução ocorre por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

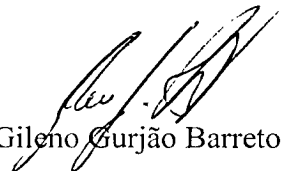
Nesse passo, por todo o exposto, não há como conceder o ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal, no caso concreto aplicável aos créditos básicos de produtos isentos objeto do requerimento do contribuinte, acrescidos da variação da Ufir e/ou da taxa Selic. Prejudicada a sua aplicação sobre a porção do requerimento relativa ao crédito presumido sobre a energia elétrica, cujo mérito fora julgado improcedente anteriormente, ressalvado meu entendimento que, in casu, seria cabível essa atualização monetária.

III - Conclusão

W

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, de forma a alterar o acórdão atacado para reconhecer o direito ao crédito do IPI exclusivamente sobre insumos isentos adquiridos pela contribuinte, pelas razões de fato e de direito acima dispostas.

É como voto,



Gileno Gurjão Barreto

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Redator Designado:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do saldo credor do IPI referentes à:

- (i) possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos;
- (ii) possibilidade de aproveitamento de crédito presumido apurado sobre energia elétrica;
- (iii) aplicação de atualização monetária sobre os créditos apurados.

O Conselheiro-Relator Gileno Gurjão Barreto no tocante ao **item (ii) – valores referentes a energia elétrica** - negou provimento ao recurso do contribuinte, no que foi seguido por unanimidade pelos demais Conselheiros da Turma, por tratar-se de matéria já sumulada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Súmula No. 19). Negou, também, provimento quanto ao **item (iii) – atualização monetária sobre os créditos apurados**, nos termos do voto proferido.

Quanto ao **item (i) – valores referentes aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos** - o ilustre Conselheiro-Relator votou por dar provimento ao recurso do contribuinte. Neste item, por voto de qualidade, a Turma decidiu, por negar provimento ao recurso, sendo este Conselheiro-Redator designado para fazer o voto vencedor.

Portanto, o ponto de discordância refere-se exclusivamente à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos e, assim sendo, somente sobre esta questão irei pronunciar-me neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI permite que o contribuinte compense o tributo destacado na nota fiscal de aquisição de insumos de fornecedores com aquele que for devido na operação seguinte (saída de produto).



Neste sentido dispõe a Carta Magna (art. 153, parágrafo 3º, inciso II) ao prescrever que o IPI “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores*”

O CTN, da mesma forma, em seu artigo 49 e parágrafo único, trata da não cumulatividade do IPI:

*“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.”

A legislação ordinária, no mesmo diapasão, prevê a sistemática de créditos sobre o IPI pago nas aquisições de insumos em operações anteriores (o IPI já vem destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento). Estes créditos poderão ser compensados com o IPI devido nas operações de saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte. Esta sistemática da não-cumulatividade do IPI encontra-se regulamentada no artigo 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no artigo 163 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002).

Ora, parece-me que o texto constitucional, o CTN e a legislação ordinária foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há o que se creditar, portanto, não há também que se falar em não-cumulatividade.

O crédito que se pretende ressarcir trata-se de um valor fictício, presumido, posto que ele não existe de fato, repita-se, não foi pago pelo contribuinte e nem cobrado pelo Fisco na operação anterior.

E assim sendo, entendo que não há lei específica que autorize o contribuinte ressarcir estes créditos originários da aquisição de insumos isentos. E mais, a Constituição Federal veda expressamente a concessão de crédito presumido, sem lei que autorize, conforme dicação do § 6º do art. 150, *verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, 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, § 2.º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (negritei)

Destarte, entendo que não há previsão legal para o contribuinte creditar-se do IPI referente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos.

Para corroborar a tese de que as aquisições de insumos isentos não dão direito a crédito do IPI, transcrevo excertos do esclarecedor voto do Conselheiro José Antonio Francisco, proferido no Acórdão 201-80648, sessão de 17/10/2007:

Passa-se ao exame das matérias de mérito.

1) Créditos de insumos de alíquota zero, não tributados e isentos

1.1) Insumos isentos

Inicialmente, a questão não se resolve de forma simples sob a alegação de que a não-cumulatividade seria um instituto jurídico que deveria ser analisado exclusivamente sob tal prisma.

A mesma assertiva pode ser aplicada ao caso de insumos de alíquota zero, cujo direito de crédito tem sido afastado por este 2o Conselho de Contribuintes.

Ademais, as referências ao Parecer PGFN n 2 405, de 2003, publicado no DOU de 26 de março de 2003, devem ser entendidas sob o ponto de vista da discussão que se fazia à época de sua publicação e ainda se faz no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

O STF, de fato, reconheceu o direito de crédito relativamente aos insumos isentos. À época, chegou também a reconhecer o direito relativo a insumos de alíquota zero, considerando que se trataria de situação similar à da isenção. Portanto, o Parecer tinha como um dos objetivos afastar tal similaridade, o que não implica que tenha reconhecido o direito de crédito no caso de insumos isentos.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE No 212.484: não existência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE n2 212.484, reproduzido

abaixo, demonstra a conclusão (STF, http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classeaRE&processo=212484&origem=1T8mod_classea437, <23 jul 2004>):

"Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."

Mais adiante, continua:

"Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil

para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente."

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

Por fim, observe-se que é precisa a observação da autoridade de primeira instância quanto às contradições relativas ao alegado direito de crédito, no que tange ao ressarcimento de valores nunca anteriormente recolhidos.

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendo não haver, na prática, razão jurídica pano creditamento.



Por fim, registre-se que a tese adotada neste voto vencedor está em harmonia com atual posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido da impossibilidade de compensação de créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos, *verbis*:

RE 566551 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 06/04/2010

Órgão julgador: Segunda Turma

Ementa

TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.

1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

2. Agravo regimental improvido.

Decisão

Negado provimento. Votação unânime.

Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso

de Mello e Eros Grau.

À vista do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, também quanto ao pedido de ressarcimento do crédito básico do IPI relativo aos insumos isentos adquiridos pelo contribuinte.

É como voto.

Luís Eduardo G. Barbieri