



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 7/18/06
Visto

2º CC-MF
FL

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

Recorrente : EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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.

CRÉDITO DE IPI. ENTRADA DE 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.

CRÉDITOS ESCRITURAIS DO IPI. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS COMPENSATÓRIOS. Não incide correção monetária nem juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.


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.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005


Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29/11/05
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Teresa Martínez López, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, José Adão Vitorino de Moraes (Suplente), Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

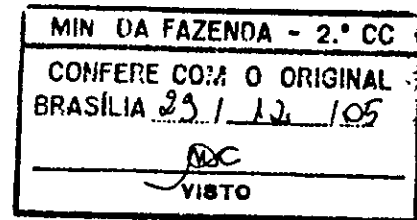
Eaal/inp



Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

Recorrente : EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.

RELATÓRIO



A empresa acima citada, em 28/10/2004, à fl. 01, requereu o ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$8.564.447,88, referente ao terceiro trimestre do ano-calendário de 2003, alegando amparo legal na Constituição Federal, art. 153, IV, § 3º, II; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11; e Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.

Trata-se de créditos relativos a operações isentas (incluídos insumos destinados ao ativo permanente, material de uso e consumo, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), imunes ou de alíquota zero, de importação e aquisição de equipamentos e de insumos de toda natureza, sem a atualização pela taxa Selic, conforme argumentação de fls.02/21, demonstrativos de apuração de fls. 30/40 e cópia do livro de registro de apuração do IPI, de fls. 36/47.

Não há pedido de compensação nos autos, todavia, ao final da petição de fls. 02/21, há referência à compensação dos créditos pleiteados com futuros débitos de tributos e contribuições federais.

Às fls. 113/116, há cópia do Pedido de Ressarcimento ou Restituição/ Declaração de Compensação (PER/DCOMP) que registra a compensação do débito de IRPJ (código da receita: 0220-1) referente ao 3º trimestre de 2004 e com vencimento em 29/10/2004, e à fl. 118 está a carta de cobrança do montante compensado.

A autoridade competente da DRF em São José dos Campos – SP, em Despacho Decisório, de fl.112, indeferiu o pedido com base no parecer, de fls. 109 a 111, que afirma não haver previsão legal para o aproveitamento de créditos fictos vinculados à aquisição de insumos isentos, ou de créditos relativos a bens do ativo permanente e de uso e consumo, sendo inexistente a violação, no caso, do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 121 a 150, na qual alegou, em síntese, que:

a) A partir de 30/10/2003, com o advento da Medida Provisória nº 135, art.17, § 11, as manifestações de inconformidade apresentadas contra a não-homologação de compensações solicitadas passaram a ter efeito suspensivo, não podendo a Fazenda Nacional inscrever em Dívida Ativa da União os valores regularmente compensados;

b) A quase totalidade das aquisições da interessada é beneficiada pela isenção do imposto, em virtude de incentivo governamental ao desenvolvimento do setor aeronáutico brasileiro, porém, já que o mercado externo é o maior destinatário dos produtos, há grande acúmulo de créditos de IPI, pois as operações de exportação não sofrem incidência do imposto; o Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, veda o creditamento de IPI de bens



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMPARE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 / 10 / 05
<i>DC</i>
VISTO

2.º CC-MF
Fl.

destinados ao ativo fixo, assim como de insumos isentos ou tributados à alíquota zero; também não pôde aproveitar os créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica; todavia, conforme entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, há a possibilidade de utilizar os créditos relativos a entradas isentas, tributadas à alíquota zero ou sem tributação, para o pagamento de outros tributos federais;

c) O direito ao crédito nasce da percussão do direito ao crédito, conforme Paulo de Barros Carvalho; se não for aproveitado o crédito relativo às operações imunes, isentas ou tributadas à alíquota zero, o imposto incide sobre o montante total, o que implica a desconsideração dos benefícios constitucionalmente concedidos; é apresentado exemplo numérico em que, no primeiro caso (sem considerar o direito de crédito relativo ao insumo não tributado, isento, com alíquota zero ou imune), há o IPI a recolher de R\$ 15,00, e no segundo, sendo considerado o direito ao crédito, o IPI a recolher é de R\$ 5,00; a própria Constituição Federal limitou somente o aproveitamento de créditos relativo ao ICMS;

d) A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, não é interpretada corretamente pelo exator, pois o direito ao aproveitamento de créditos é garantido constitucionalmente: o princípio da não-cumulatividade se encontra previsto na Constituição Federal, art. 153, § 3º, II, assim "o sistema constitucional tributário brasileiro estabelece que o IPI é um imposto seletivo e não-cumulativo, indicando, já na regra matriz, que não pode haver tributação sobre valor superior àquele agregado em cada uma das operações sujeitas à referida incidência"; o referido diploma legal, no seu art. 11, é norma de caráter interpretativo, que foi editada para disciplinar direito constitucional e não para restringi-lo, e veio regular a aplicação da técnica da não-cumulatividade posta na Lei Maior;

e) O STF tem reiterado o entendimento de que é cabível o direito ao crédito no que tange a insumos isentos, conforme Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS; também em relação a insumos com alíquota zero, o RE nº 350.446/PR; além da jurisprudência, a legislação federal (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11) se aprimorou e "já reconhece o direito de crédito quando ocorra aquisição de insumos isentos para a elaboração de produtos não tributados na saída"; a última instância administrativa, o Conselho de Contribuintes, também tem consagrado o pronunciamento do Pretório Excelso, consoante o Recurso nº 118.204;

f) Não há dúvida quanto à possibilidade jurídica de utilização dos créditos acumulados de IPI, decorrentes de operações isentas, "independentemente do destino e da nomeação 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 de outros tributos federais, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 73 e 74, o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002;

g) A Ordem de Serviço DRF/SP nº 1, de 27 de abril de 2001, autorizou o ressarcimento de créditos de IPI alusivos a matérias-primas aplicadas em produtos imunes ou isentos;

h) Por todo o exposto, assevera que tem o direito de obter o ressarcimento, sob a forma de compensação com débitos futuros, de créditos do imposto referentes a insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero, mesmo que a saída seja imune ou isenta, conforme toda a legislação aduzida, além da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e requer o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

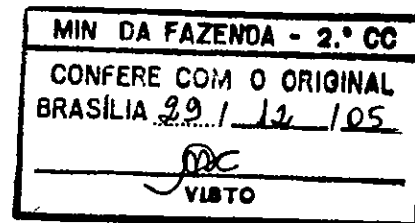
Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja anulada a decisão impugnada e deferido o ressarcimento dos créditos de IPI, bem como homologada a compensação realizada.

Em decisão de fls. 170 a 187, a DRJ/Ribeirão Preto - SP, por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade da impugnante, negando a solicitação no valor de R\$8.564.447,88.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 189 a 214, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuinte, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e apresentou também jurisprudências que confirmam o seu entendimento.

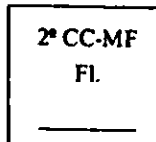
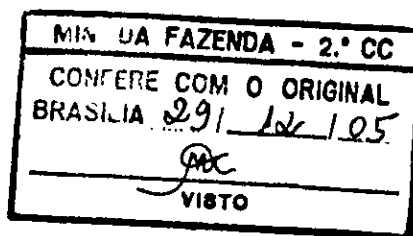
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

No recurso apresentado a este Conselho a recorrente afirmou que os créditos de IPI pleiteados decorrem exclusivamente da compra de insumos isentos aplicados no seu processo produtivo. Entretanto, a interessada não apresenta prova dessa afirmação que contraria os documentos anteriores por ela apresentados como constata o julgador da instância de piso às fls. 175 :

“Ao compulsar as planilhas de apuração dos créditos elaboradas pela interessada, vê-se que, ao contrário do que é afirmado na peça de defesa, “a quase totalidade das aquisições” da empresa não é abrangida por isenção, mas por outras causas de não-aproveitamento de créditos na escrita fiscal não estabelecidas precisamente (insumos beneficiados por imunidade e alíquota zero, ou tributados ou não, mas não enquadrados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem – para ativo fixo, uso ou consumo, etc.). Aparentemente, não há créditos fictos concernentes a insumos não tributados enfeixados na solicitação, entretanto, há menção a estes em exemplo numérico existente na contestação.

São os seguintes os demonstrativos que embasam o pedido: a) compras para industrialização, sem crédito do imposto, isentas ou não tributadas – fl. 32; b) compras para industrialização, sem crédito do imposto, outras entradas não especificadas – fls. 32/33; c) compras, isentas, para o ativo fixo – fl. 33; d) compras, sem crédito do imposto por outras entradas não especificadas, para o ativo fixo – fl. 33/34; e) compras, isentas, de material de uso e consumo – fl. 34; f) compras de material de uso e consumo, sem crédito do imposto por outras razões, outras entradas não especificadas – fls. 34/35. Não houve atualização monetária dos montantes pela variação da taxa Selic, consoante nota consignada nas planilhas.”

Assim, primeiramente cabe analisar o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de bens/insumos isentos, com alíquota zero, ou imunes para aplicação no ativo fixo ou como material de uso e consumo da interessada.

O Regulamento do IPI (RIPI/98), aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, alterado pela Lei nº 9.779/99, estipula nos seus artigos 146 e 147, verbis:

“Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

(...)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/12/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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)

Dessa forma, mesmo que a operação tenha sido tributada, não há de se cogitar o creditamento do IPI nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo fixo da empresa, por expressa vedação legal, ou classificados como material de consumo, pois não constituem matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem consumidos no processo de industrialização.

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:

INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO, ISENTOS OU NÃO TRIBUTADOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS OU NÃO

Princípio da não-cumulatividade – escopo

Inicialmente, cabe salientar que o princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito. Aliás, não há um só direito, por mais fundamental, que seja absoluto, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais. Ademais, a supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo.

Dessa forma, não há como sustentar o argumento da contribuinte com base unicamente no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva, possuindo como função, via de regra, tão-somente inspirar e orientar, o legislador, para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto.

A prova de que o princípio da não-cumulatividade não é uma regra nem muito menos um comando objetivo a ser seguido é o argumento empírico de que o sobredito princípio comporta algumas variantes bastante conhecidas no direito comparado, como se exemplifica a seguir:

1) Métodos de Tributação não-cumulativa

1.1 - Método do Valor Agregado

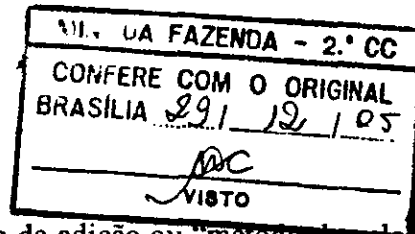
1.1.1 Método da subtração ou "base contra base": subtrai-se do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



1.1.2 Método da adição ou "método do valor acrescido": somam-se os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto.

1.2 - Método do crédito de imposto ou "imposto contra imposto": confronta-se o total dos impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

Vê-se, então, que a implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade comporta várias vertentes, sendo a que melhor se amolda à nossa Constituição (art. 153, § 3º, II) a relativa ao método do crédito do imposto ou "imposto contra imposto", senão vejamos.

O princípio da não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional (art. 153, § 3º, II) e foi introduzido na legislação codificada (CTN) em seu art. 49. Eis os seus precisos termos:

Constituição Federal

"Art. 153 (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)"

CTN

"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." (grifamos).

A leitura dos dispositivos 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.

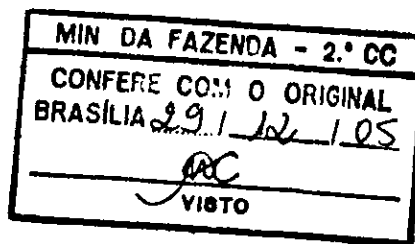
Outrossim, três constatações imediatas surgem da análise do CTN. A primeira é que pelo ... "*dispondo a lei*"... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir, como já foi amplamente demonstrado alhures, que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

Não pairam dúvidas, outrossim, o fato de que o direito ao crédito somente existe quando efetivamente pago o imposto, excetuados os casos que a lei expressamente prevê e que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



reclamam exegese restrita. Afinal, a própria dicção do dispositivo constitucional que instituiu a não-cumulatividade prescreve que a compensação deve ser realizada com o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Pergunta-se, então: a observância do princípio em debate não comportaria a análise de toda a cadeia produtiva? Se o imposto em questão fosse eminentemente de valor agregado (método da adição ou subtração), comportaria, sim. Então, o que se deve perquirir primeiro é se o imposto possui a natureza de valor agregado, pois não se pode olvidar, que se esse pressuposto for verdadeiro decorreriam daí conclusões relevantes, como por exemplo, a necessidade de se analisar toda a cadeia produtiva e as outras repercussões daí advindas, como o tratamento da ocorrência de aquisições isentas ou com alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, tributando-se apenas o valor agregado (método da adição ou subtração) na respectiva etapa respeitando, assim, por questão de coerência, as desonerações efetuadas no meio da cadeia produtiva. Por outras palavras, nessa situação o direito ao crédito teria sua dimensão vinculada ao resultado da aplicação da alíquota incidente no momento da saída do produto industrializado sobre o diferencial entre entradas e saídas (método da subtração), pois esta seria a fórmula que melhor indicaria a oneração da parcela agregada na etapa.

Mas será que o IPI é mesmo, eminentemente, um imposto sobre valor agregado? Assume-se sempre como ponto de partida de análise que o IPI seria um imposto sobre o valor agregado (método da adição ou subtração). Esse pressuposto deve ser analisado mais detidamente pelos doutrinadores e juristas, pois basta partirmos de uma única premissa errada para a conclusão do silogismo contido no argumento se tornar completamente falsa, princípio mezinho da lógica clássica de Aristóteles há mais de três mil anos!

Análise do método adotado pelo constituinte

Qual o método alternativo, então, de tributação não-cumulativa adotado pelo constituinte pátrio? O método do "crédito do imposto" ou "imposto contra imposto" e não o método do valor agregado (adição ou subtração), conforme razões aduzidas abaixo extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição:

- os diferentes métodos de não-cumulatividade não eram desconhecidos do constituinte, pois senão ele não teria reservado a expressão "Valor Adicionado" (agregado) ao tratar da transferência do ICMS aos Municípios ("cota-parte"). Utilizando a expressão "valor adicionado nas operações", nada mais fez do que referendar o princípio da não-cumulatividade através do método do valor agregado (adição ou subtração), a esse caso particular. Ou seja, quando o constituinte quis usar outro método de não-cumulatividade ele o fez utilizando a terminologia adequada;
- o método do "crédito do imposto" possui a vantagem de ser o único método que implica na confrontação entre dados informados pelo comprador e vendedor, fornecendo mecanismos para um eficaz combate da sonegação;
- o Brasil por ser um País de estrutura federal, a implantação de imposto sobre valor agregado de amplo espectro econômico não se tornou ainda possível. Os impostos no Brasil possuem incidências específicas, pontuais, de modo a cada um deles, inclusive o IPI, possui um pressuposto de fato



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/12/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

distinto, nenhum coincidindo com o da experiência europeia, atribuindo a cada entidade política (União, Estados/DF e Municípios) uma fração dele (IPI, ICMS, ISS, IOF, etc.); e

- o último, mas não menos importante argumento é o de que esse método é o único que privilegia simultaneamente o princípio da não-cumulatividade com o da seletividade (art. 153, § 3º, I, da CF). A utilização da seletividade, no caso do IPI, é obrigatória, resultando em uma escolha óbvia ao legislador, pois nos outros dois métodos, o montante do valor adicionado é submetido à mesma e única alíquota, dificultando, por exemplo, a aplicação da seletividade no caso de uma empresa que industrializa e comercializa diversos produtos com níveis de essencialidades distintos. Qual a alíquota a ser utilizada? A mais baixa, a mais alta ou a média?

Nessa mesma linha, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, brilhantemente observou que:

"a Constituição não se limita a prever que o IPI está sujeito à técnica da 'não-cumulatividade'. Ela lhe dá o complemento, para dizer como essa técnica deve ser concretizada. Trata-se de potencial de efetividade inconteste, porque manifestada expressamente. A definição, dada pela Carta da República, à técnica da não-cumulatividade, não abre espaço para maiores incursões doutrinárias, alargando seu conteúdo, sentido e alcance, em face da 'intangibilidade da ordem constitucional'. Entre os métodos, ou critérios, que orientam a 'não-cumulatividade', quais sejam, 'imposto sobre imposto', 'base sobre base' e a 'teoria do valor acrescido' (exposto no item 4), a Constituição adotou o critério 'imposto sobre imposto' sob a forma de lançamento a crédito pelas 'entradas' e a débito pelas 'saídas'. O CTN e a Legislação do IPI seguem essa orientação). Destarte, é errônea, data vênia, a interpretação, mantida por alguns, sobre a 'teoria do valor acrescido', segundo a qual deve ser tributado o 'valor acrescido'. Afirmou-o o plenário do III Simpósio Nacional de Direito Tributário, que, à unanimidade, concluiu:

'O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão somente, em abater do imposto devido - o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.' (...)"

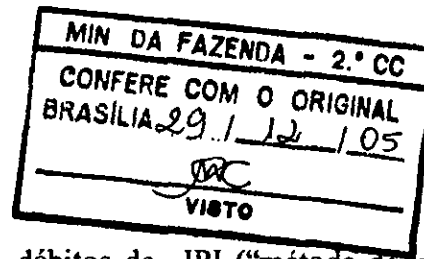
Ou seja, o Parecer captou bem o fato notório de que o IPI não é um imposto que incide sobre "valor agregado" e o mecanismo da não-cumulatividade no sistema constitucional brasileiro não serve para dimensionar o valor agregado, mas sim para evitar a superposição de impostos e assegurar a dedução do imposto que incidiu na operação anterior. Apenas isso. É que no Brasil a CF/88 – como a anterior – não escolhe como pressuposto de fato do IPI o "valor agregado", ao revés, é explícita ao prever que o imposto incide "sobre" o produto industrializado, o que implica ponto de partida da legislação e da interpretação completamente diferente do europeu. Não devemos, então, nos deixar levar pela cantilena dos tributaristas que amiúde se utilizam de argumentos que se apóiam na experiência estrangeira, principalmente europeia, quando se refere à tributação sobre o valor agregado.

Portanto, caindo por terra o pressuposto principal a partir do qual todos os outros argumentos se lastreiam, fica fácil entender porque a técnica da não-cumulatividade, no Brasil,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



2º CC-MF
Fl.

é exercida pela sistemática de créditos e débitos do IPI (“método do crédito do imposto”), segundo o qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve simplesmente ser abatido o imposto relativo a produtos nele entrados (imposto sobre imposto e não base contra base ou método do valor acrescido).

Por derradeiro, vai aí um último, mas não menos importante, argumento: a empresa que vende produtos isentos ou imunes à tributação do IPI pode se valer do incentivo estatuído no art. 11 da Lei nº 9.779/99 para ressarcir o que pagou a título do mesmo imposto nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na produção de produtos industrializados. Ora, a se permitir a concessão de crédito de IPI também na que comprou os produtos isentos estar-se-ia, à mais cristalina evidência, prejudicando o Erário, vez que este devolveria o mesmo valor (em tese) em duplicidade: na que vendeu e na que comprou o produto, ambas na forma de ressarcimento.

Dos créditos de IPI decorrentes de aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos, ou não tributados.

Enfrentado o argumento principal da recorrente relacionado ao princípio da não-cumulatividade, destaca-se agora a falta de previsão legal para o pleito da recorrente, no direito positivo pátrio.

Ora, as espécies de créditos do imposto previstas estão exaustivamente elencadas no Título VII, Capítulo IX, do RIPI/98, e em nenhum dos dispositivos integrantes daqueles capítulos há autorização para crédito do IPI na hipótese dos autos, ou seja, quando os insumos entrados no estabelecimento são tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Assim, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal. Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

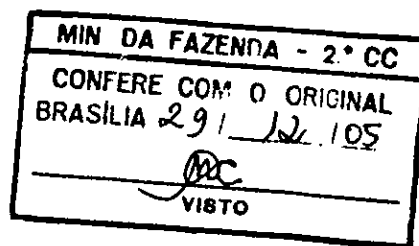
Confusão de Conceitos

Outrossim, é patente a confusão que a recorrente faz quando da interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99, quando visivelmente confunde a menção à expressão “**produto** isento ou tributado à alíquota zero” com “**insumo** isento ou tributado à alíquota zero”. Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dispõe apenas sobre aproveitamento de saldo credor de IPI relativo à aquisição de insumos utilizados na fabricação de produto industrializado, inclusive quando este seja isento ou tributado à alíquota zero. Assim, o referido dispositivo prevê que, 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, como quer fazer crer a recorrente.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



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

Da Atualização Monetária

Sendo indevidos os créditos postulados, desnecessário se faria enfrentar o tema da incidência da taxa Selic. Sem embargo, cabe esclarecer que não existe – e nunca existiu – previsão legal para incidência de juros compensatórios ou de quaisquer outros acréscimos sobre créditos escriturais do IPI, tendo a lei estabelecido a incidência da taxa Selic apenas nos casos de restituição ou compensação por pagamento indevido ou a maior de tributos.

Nesse ponto, cumpre destacar que os institutos não se confundem e não mantêm relação de gênero e espécie. De acordo com o art. 165 do CTN, tem direito à restituição o sujeito passivo que pagou tributo indevido. Já o ressarcimento de que trata a Lei nº 9.779/99 é uma forma de incentivo fiscal concedido ao sujeito passivo, para manter em sua escrita fiscal créditos do IPI relativos a determinados bens, produtos ou operações, para utilização mediante compensação na própria escrita fiscal com os débitos escriturados ou, de forma residual, para serem ressarcidos em espécie (NOTA MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 165).

A lei estabelece que apenas nos casos de compensação ou restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente ou a maior haverá a incidência de juros equivalentes à Taxa Selic a partir de 1º de janeiro de 1996. Em se tratando de ressarcimento, não existe previsão legal específica para essa incidência.

Em relação à correção monetária dos valores pleiteados a título de ressarcimento do IPI, é pacífico o entendimento neste Colegiado de que essa atualização visa apenas restabelecer o valor real do incentivo fiscal, para evitar o enriquecimento sem causa que sua efetivação em valor nominal adviria à Fazenda Nacional.

Entretanto, a atualização do ressarcimento não pode se dar pela variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, que tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação efetivamente verificada no período, e que se adotada no caso causaria a concessão de um “plus”, que só é possível por expressa previsão legal.

No processo administrativo o julgador restringe-se à lei, pela sua competência estritamente vinculada. Se impossibilitado de adotar a Selic como índice de atualização monetária, não pode fixar outro índice, sem que haja previsão legal para tanto.

Logo, indefiro a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária no ressarcimento pleiteado.

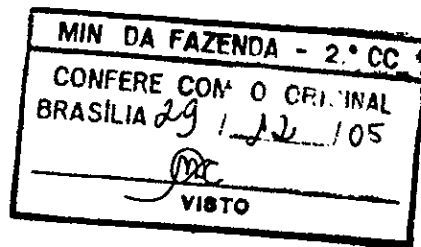
Da Jurisprudência dos Tribunais Superiores

Cumpre, também, afastar a pretensão da recorrente em estender os efeitos de decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em recurso extraordinário, no sentido do seu cabimento à apropriação de crédito de IPI incidente sobre insumos não onerados (isentos) pelo IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13884.003371/2004-29
Recurso nº : 130.617
Acórdão nº : 203-10.553



2º CC-MF
Fl.

Isso porque, na declaração de inconstitucionalidade “incidental”, efetuada pelo controle difuso, a decisão judicial faz coisa julgada apenas entre as partes, mesmo quando emanada pelo próprio STF, só alcançando terceiros não participantes da lide quando a lei tiver suspensa a sua executoriedade por meio de Resolução do Senado Federal, conforme determinado no art. 52, X, da CF/88.

Não se discute que nos termos dos arts. 1º e 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta. Acontece que no caso de a decisão do STF proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º), o Presidente da República tem a faculdade e não a obrigação de autorizar a extensão dos efeitos jurídicos dessa decisão, enquanto a lei não tiver sido suspensa a sua executoriedade por meio de Resolução do Senado.

Deste modo, o fato de o STF, pela via de exceção, ter sinalizado que não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob regime de isenção, não outorga à contribuinte a extensão dos efeitos dessa decisão, o que só ocorreria após a publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma legal declarada inconstitucional – o que não é o caso – ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/97.

Neste contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a este dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicar a norma legal sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade.

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.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005


ANTONIO BEZERRA NETO