



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

Processo n° 10166.721713/2010-51
Recurso n° 909.373 Voluntário
Acórdão n° **3803-02.041 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 6 de outubro de 2011
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - SALDO CREDOR TRIMESTRAL BÁSICO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

IPI. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OPERACIONALIZAÇÃO.

A não-cumulatividade do imposto é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser compensado com o que for devido pelos produtos dele saídos.

RESSARCIMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. NÃO CONFIGURAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS.

A venda conjunta de microcomputadores e periféricos (teclados, *mouses*, *racks*, monitores, impressoras, *mouse pads*, CDR, caixas acústicas, capas plásticas, CDRom, transformadores, cadeados, estabilizadores de tensão, suportes de fixação vertical etc.) não caracteriza a modalidade de industrialização denominada montagem, por se referir a produtos distintos e autônomos, comercializados como unidades individualizadas, ainda que eventualmente de forma conjunta.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES.

Ao optar pelo SIMPLES, o contribuinte fica sujeita à forma diferenciada de tributação, inclusive quanto ao IPI, sendo-lhe vedada a destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos do IPI.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS A NÃO CONTRIBUINTES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O creditamento de imposto não destacado em notas fiscais, emitidas por estabelecimentos varejistas, é irregular, merecendo ser glosado da apuração do saldo credor trimestral.

RESSARCIMENTO. SAÍDAS DE PRODUTOS DE IMPORTAÇÃO DIRETA DO ESTABELECIMENTO. CREDITAMENTO.

O estabelecimento que promove importação de produtos industrializados é equiparado a industrial, sujeitando-se à todas as obrigações dos contribuintes do imposto, entre elas a destacar o imposto incidente nas notas fiscais que documentam as saídas dos produtos de sua importação direta, ainda que não tenha escriturado, ou tenha estornado, os créditos referentes ao imposto pago no desembaraço aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Presidente e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Hércio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

O estabelecimento-matriz de NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES LTDA. formulou Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação – PER/Dcomp – para requerer o ressarcimento do saldo credor trimestral de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado no 3º trimestre de 2006 pelo estabelecimento-filial 51.754.240/0016-07, autorizado pelo art. 11 da Lei nº 9779 de 19 de janeiro de 1999, no valor de R\$ 532.621,62, e para declarar a compensação do direito creditório com débitos de PIS/Pasep (cód. 6912), no valor de R\$ 69.622,59, e de Cofins (5856), no valor de R\$ 320.636,17, ambos referentes ao Período de apuração de agosto de 2009. A IRF/Ilhéus-BA, em análise prévia do Pedido, constatou as irregularidades e procedeu aos ajustes relatados a seguir (cf. Relatório Fiscal – IPI, fls. 246 a 259):

Creditamento indevido por entradas de produtos acabados

A Fiscalização constatou o creditamento por entrada de produtos acabados (teclados, *mouses*, *racks*, monitores, impressoras, *mouse pads*, CDR, caixas acústicas, capas plásticas, CDROM, transformadores, cadeados, estabilizadores de tensão, suportes de fixação vertical), que não se integram aos produtos industrializados no estabelecimento, nem são consumidos no processo produtivo. Intimado a esclarecer a base legal para o creditamento, o contribuinte respondeu que, muito embora o entendesse legítimo, procederia ao estorno dos créditos para não conflitar como entendimento do fisco. Nada obstante, nas novas planilhas apresentadas pelo contribuinte ainda constavam créditos por entradas de produtos acabados, razão pela qual a Fiscalização desconsiderou o estorno feito pelo contribuinte na apuração do IPI e glosar ela mesma os créditos por entradas de produtos acabados (planilha “Glosa de crédito – Produtos não classificados como MP, PI e ME”, fls. 210 a 216).

Creditamento indevido por entradas de insumos adquiridos a fornecedores optantes pelo SIMPLES

A Fiscalização constatou o creditamento por entrada de insumos adquiridos a fornecedores optantes pelo Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições – SIMPLES, expressamente vedado pelo § 5º do art. 5º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Intimado a esclarecer a base legal para o creditamento, o contribuinte respondeu que procederia ao estorno dos créditos. Todavia, nas novas planilhas apresentadas pelo contribuinte ainda constavam créditos por entradas de insumos adquiridos a fornecedores optantes pelo SIMPLES, razão pela qual a Fiscalização desconsiderou o estorno feito pelo contribuinte na apuração do IPI e glosar ela mesma tais créditos (planilha “Glosa de crédito – Utilização do art. 165 RIPI/02 para aquisições de optantes pelo SIMPLES”, fls. 217 a 221).

Creditamento indevido por entradas de insumos adquiridos a comerciantes varejistas

A Fiscalização constatou o creditamento por entrada de insumos adquiridos a estabelecimentos comerciantes não atacadistas, não contribuintes do IPI (planilha “Glosa de crédito – Utilização do art. 165 RIPI/02 para aquisições de comerciantes varejistas, fl. 222).

Falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos não cobertos pela isenção prevista na Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001

A Fiscalização constatou a falta de lançamento do imposto incidente na saída de 3 (três) unidades do produto “Servidor Novascale 4040”, documentada pela nota fiscal nº 112385, de 24/04/2006 – CFOP 6101 – Venda de fabricação própria do estabelecimento. Como tal produto não consta das listas emitidas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, relacionadas às Portarias nºs 006, de 09/1/2002, nº 519, de 26/08/2002, e nº 895, de 06/01/2003, intimou o contribuinte a justificar a falta de destaque. Em resposta, o contribuinte informou tratar-se de produto importado, internalizado pela nota fiscal de entrada nº 1849, de 12/11/2004, e transferido, no mesmo dia, para o estabelecimento-matriz, com destaque do imposto, razão pela qual tinha como dispensado o destaque do IPI nas saídas subseqüentes.

Nada obstante, analisando a resposta do contribuinte, a Fiscalização deu conta de que o referido produto passou a gozar da isenção prevista na Lei nº 10.176, de 2001, a partir de 28/08/2006, posto que constante das Portarias MCT nº 545 e nº 546, de 25/08/2006. Destacou ainda que só houve importação e transferência para a matriz de 1 (um) produto, ao passo que a NF nº 112385 acobertou a saída de 3 unidades, razão pela qual considerou duas delas como sendo de produção do estabelecimento, tributando a saída a 15% (planilha “Notas fiscais de saídas de modelos que não constam nas portarias de isenção publicadas até junho de 2006”, fl. 223).

Falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos importados pelo estabelecimento

A Fiscalização constatou que o estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos (CDRW, gateways, impressoras térmicas, mini PC, processadores, server boards, switches) importados sem destaque do imposto incidente nas notas fiscais respectivas. Intimado a justificar a falta de lançamento, o contribuinte respondeu que se julgou desobrigado do lançamento porque procedeu ao estorno dos créditos pelas entradas dos produtos importados, por não se tratar de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

A Fiscalização então reverteu o estorno incorreto dos créditos pelo imposto pago no desembaraço aduaneiro, admitindo o seu aproveitamento, e lançou de ofício os débitos devidos nas saídas de produtos importados, nos termos do art. 9º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002 (planilha “Notas fiscais de saída – Revenda de produtos importados” (fls. 226 a 232).

Apurados os créditos (planilha “Créditos de IPI – Aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização 2006”, fl. 234) e os débitos (planilha “Cálculo do IPI devido não contabilizado”, fls. 235 a 241) nos períodos de apuração do ano 2006, a Fiscalização reconstituiu a escrita do Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI (planilha “Apuração do IPI”, fls. 242 a 245), de onde emergiu o saldo credor de R\$ 525.621,33 no 3º trimestre. O Despacho Decisório IRF/Ilhéus nº 204, de 09/08/2010, fls. 260 e 261 autorizou o seu ressarcimento e homologou as compensações declaradas e intimou o contribuinte a manifestar-se sobre a compensação de ofício de débitos do sujeito passivo, em aproveitamento do saldo não utilizado nas compensações declaradas.

Regularmente intimado da decisão, manifestou sua contrariedade nos termos do arrazoado de fls. 278 a 305. Após resumo dos fatos relacionados com a lide, inquina o Relatório Fiscal – IPI, fls. 246 a 259, de nulidade, uma vez que não se fez acompanhado de nenhum documento probatório das alegações do fisco que comprovassem a glosa de créditos efetuada e a suposta falta de recolhimento do IPI nas saídas destacadas. Transcreve excerto de doutrina, para argumentar que se trata de ônus do qual a Fiscalização não se desincumbiu satisfatoriamente. No mérito, esclarece que, muito embora julgasse correto o creditamento por entrada de insumos enquadrados como MP, PI e ME e mesmo referentes a aquisições a fornecedores optantes pelo SIMPLES, procedeu ao seu estorno para não conflitar com o entendimento do Fisco. Tal estorno, no entanto, foi desconsiderado pela Fiscalização, que promoveu nova glosa dos créditos, em *bis in idem*.

Na continuação, combate a glosa dos créditos por entrada de produtos que chama de componentes e periféricos dos computadores industrializados pelo estabelecimento, sob o argumento de que a incorporação de novos componentes ao produto final é considerada como industrialização pelo conceito legalmente definido, referindo-se ao o parágrafo único do art. 46 do CTN e o art. 4º do RIPI/2002, caracterizando-se como montagem. Transcreve doutrina e jurisprudência administrativa. Pede a reversão das glosas dos créditos referentes às entradas de teclados, *mouses*, caixas acústicas, transformadores, monitores, microfones com pedestal, cadeados etc.) Aduz que esses insumos são unidade que não funcionam de forma independente, perdendo sua autonomia quando agregadas a uma CPU, formando um conjunto de componentes denominado de computador, produto final comercializado pelo estabelecimento.

Discorre sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade, para argumentar que o mesmo não pode sofrer qualquer restrição por legislação infraconstitucional ou ato administrativo. Rechaça, nesse sentido, a glosa dos créditos por aquisições a fornecedores a estabelecimentos varejistas, de modo a preservar o incidência do princípio em sua plenitude.

De outra banda, quanto à falta de lançamento do imposto em saídas tributadas, redargui que todos os produtos que comercializa estavam cobertos pela isenção prevista no art. 56 do RIPI/2002. Rechaça então a tributação da saída do produto SRV Bull Novascale 4040, representada pela NF nº 112385. Retoma o argumento de que estava dispensado do lançamento do IPI nas saídas dos produtos de sua importação porque procedeu

ao estorno dos respectivos créditos. Argumenta que esse procedimento não acarreta falta de recolhimento do imposto.

A 4ª Turma da DRJ/SDR julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 15-26.162, de 16 de fevereiro de 2011, fls. 309 a 314, teve ementa vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

GLOSA DE CRÉDITOS.

Correta a glosa de créditos de produtos que, embora necessários ao pleno funcionamento do equipamento, a ele não se integram, não se constituindo em matérias primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE OPTANTES PELO SIMPLES.

As aquisições de produtos de empresas optantes pelo Simples não ensejarão, aos adquirentes, direito a escrituração ou a fruição de créditos do imposto.

IMPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SAÍDA DOS PRODUTOS. INCIDÊNCIA DO IPI.

A empresa que importar produtos tributados é equiparada a industrial e é contribuinte do IPI, tanto no desembaraço aduaneiro como na saída destes do estabelecimento, ainda que tais produtos não sejam submetidos a qualquer processo de industrialização.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

As provas devem ser produzidas juntamente com a impugnação, exceto nos casos previstos no inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, situação não demonstrada pela contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/SDR. O arrazoado de fls. 318 a 350, após síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma a arguição de nulidade e insiste na possibilidade de apreciação de inconstitucionalidades em sede de contencioso administrativo. No mérito, repete a insurgência

contra a desconsideração pelo fisco dos estornos que o contribuinte procedeu e contra as glosas dos créditos por entradas de componentes e periféricos e de aquisições a optantes pelo SIMPLES e estabelecimentos varejistas. Aduz que a condição jurídica do estabelecimento fornecedor jamais poderia afetar um direito constitucional, sob pena de violação do arcabouço jurídico que cerca o IPI.

Com relação à falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos que não gozariam da isenção prevista no art. 56 do RIPI/2002, esclarece que se manifestará sobre o assunto no processo próprio (14033.001007/2007-51). Quanto à falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos de sua importação, repete o mesmo argumento já esposado na Manifestação de Inconformidade, no sentido de que a falta de creditamento do imposto pago no desembaraço aduaneiro o dispensaria do destaque do imposto na saída subsequente.

Pede provimento e reforma da decisão recorrida para o efeito de ser ressarcido da integralidade dos créditos de que s julga titular.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 318 a 350 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-SDR-4ª Turma nº 15-26.162, de 16 de fevereiro de 2011.

Matéria litigiosa

O ajuste referente ao lançamento de ofício do débito por saída de produtos que não gozaria da isenção prevista no art. 56 do RIPI/2002, muito embora conste do Relatório Fiscal – IPI, fls. 246 a 259, não afetou o saldo credor do trimestre em questão, razão pela qual a matéria não será conhecida. Essa talvez a explicação para o fato de o recorrente abster-se de discuti-la no presente processo.

Preliminar de nulidade do procedimento

O recorrente, assim como fez o manifestante, infirma o Relatório Fiscal – IPI, fls. 246 a 259, acusando-o de estar desprovido de documentação comprobatória das imputações lá feitas.

Se é correto afirmar que ao Fisco cabe o ônus de provar os fatos modificativos ou extintivos do direito do contribuinte, como, implicitamente, parece querer dizer a arguição, também é correto afirmar que o fisco está dispensado de aportar aos autos as notas fiscais arroladas nas planilhas que instruem o referido Relatório, já que se trata de documentos do próprio interessado. A bem fundamentada peça de informação fiscal, da qual foi devidamente intimado o contribuinte, é claríssima ao elencar as razões das glosas efetuadas, não se podendo inquiná-la de qualquer nulidade.

Rejeito a preliminar.

Argüições de inconstitucionalidade

Repito aqui a informação já prestada na decisão recorrida: o contencioso administrativo não é o foro apropriado para discussão acerca da constitucionalidade de leis regularmente introduzidas no ordenamento administrativo. Tal entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF N° 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo que a apreciação de questionamentos de jaez constitucional ou doutrinário não é província da atividade de julgamento administrativo empreendida pelo órgão competente no seio da Administração Pública, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Recomenda-se ao interessado que busque a tutela do Poder Judiciário para tal fim.

Mérito – regularidade da desconsideração do estorno procedido pelo contribuinte

O argumento recursal fundamental contra a desconsideração da parte do Fisco dos estornos realizados pelo próprio contribuinte é o de que ela acabou gerando a glosa em duplicidade dos mesmos créditos.

O argumento é, evidentemente, improcedente. Como alertado no Relatório Fiscal – IPI, à fl. 250, ao analisar as planilhas fornecidas pelo contribuinte após os estornos espontaneamente procedidos, a Fiscalização constatou que remanesciam nelas diversas notas fiscais de entradas de produtos acabados e de compras de produtos a fornecedores optantes pelo SIMPLES, que o contribuinte havia prometido estornar. Tal fato, e ainda a inconsistência de alguns valores, fez com que a Fiscalização procedesse ela mesma aos ajustes necessários. Todavia, tais ajustes foram efetuado sobre a escrituração original, antes dos estornos que o contribuinte diz ter feito. Não se fale portanto em glosa em duplicidade.

Nada a reparar no procedimento fiscal.

Mérito – glosa do creditamento por entrada de componentes e periféricos

O argumento recursal é o de que os produtos adquiridos cujos créditos foram glosados seriam partes integrantes dos equipamentos fabricados pela pessoa jurídica, tratando-se de componentes próprios dos computadores, em modalidade de industrialização por montagem.

O argumento não é novo para esta 3ª Turma. O Conselheiro Hécio Lafeté Reis já se debruçou sobre ele por ocasião do julgamento do RV impetrado pelo mesmo recorrente, nos autos do processo administrativo nº 10508.001046/2007-73, e que gerou o Acórdão nº 3803-01.473, de 4 de abril de 2011, com votação unânime. Peço licença ao autor, para, homenageando-o pela clareza e concisão, reproduzir o seu voto, adotando-o como razão de decidir:

II. Microcomputadores. Industrialização. Montagem. Glosa de créditos.

Argumenta o Recorrente que os produtos por ele adquiridos, cujos créditos do IPI foram glosados pela Fiscalização, seriam partes integrantes dos equipamentos fabricados pela empresa, que se constituiriam de microcomputadores acompanhados de periféricos, resultantes da industrialização na modalidade montagem.

Das cópias de notas fiscais emitidas pelo Recorrente (fls. 216 a 256), é possível constatar que os computadores são vendidos juntamente com outros equipamentos (estabilizadores, impressoras, etc.), algumas vezes discriminados de forma individualizada, demonstrando tratar-se de diferentes equipamentos de informática comercializados em conjunto.

Durante os procedimentos de fiscalização, a autoridade fiscal detectara que os créditos de IPI escriturados pelo contribuinte se referiam à aquisição de teclados, caixas acústicas, transformadores, impressoras, cartuchos de tinta (*toners*), estabilizadores de tensão, conversores e balanças eletrônicas.

Tais produtos, como é do conhecimento geral, são comercializados, ainda que conjuntamente, enquanto unidades autônomas, não se configurando montagem nos termos previstos na legislação do IPI, pois no Regulamento do Imposto (atual Decreto nº 7.212/2010) prevê-se que tal modalidade de industrialização requer que o produto final decorra da reunião de produtos, peças ou partes e que resulte em um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.

Essa não é a realidade dos autos.

Nas cópias do Livro de Apuração do IPI (fls. 247 a 266), consta que o contribuinte adquire produtos tanto para industrialização quanto para comercialização, o que denota que parte das mercadorias compradas é revendida no mercado sem qualquer alteração por parte da ora Recorrente.

Dessa forma, conclui-se por escorrito o procedimento fiscal de glosa dos créditos de IPI relativos a equipamentos adquiridos que não se configuram em insumos utilizados ou consumidos no processo de industrialização.

Ademais, é indiscutível que o direito aos créditos básicos tem origem constitucional diante do princípio da não-cumulatividade, tão veementemente bradado pelo contribuinte. Todavia, esse direito não é irrestrito como quer fazer crer o recorrente, com sua arresada interpretação, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais para a sua utilização, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição, como se verá na continuação.

Mérito – glosa do creditamento por entrada de insumos adquiridos a fornecedores optantes pelo SIMPLES

A opção pelo Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições – SIMPLES, que é forma beneficiada e simplificada de tributação, é de livre escolha do contribuinte. No entanto, quando feita a opção, deve este se sujeitar a todas as normas, restrições e obrigações impostas por lei. Neste sistema, a tributação do IPI também é diferenciada, não se seguindo as alíquotas dispostas na TIPI e sim, um acréscimo de percentual na alíquota aplicada sobre a receita bruta. Sendo assim, a tributação já é favorecida e não há que se falar em sistemas de débitos e créditos, que só é aplicada na forma normal de tributação. Portanto, não há que se aplicar ao caso em análise o princípio da não-cumulatividade, pois a tributação do IPI se faz por outra forma.

Assim dispõe a Lei nº 9.317, de 1996:

Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:

I – (...)

§ 1º - O percentual a ser aplicado em cada mês, na forma deste artigo, será o correspondente à receita bruta acumulada até o próprio mês.

§ 2º - No caso de pessoa jurídica contribuinte do IPI, os percentuais referidos neste artigo serão acrescidos de 0,5 (meio) ponto percentual.

(...)

§ 5º - A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos ao IPI e ao ICMS.

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica relativamente ao ICMS, caso a Unidade Federada em que esteja localizada a microempresa ou empresa de pequeno porte não tenha aderido ao SIMPLES, nos termos do art. 4º. (g.n).

Pela leitura do texto legal acima citado, depreende-se que, ao optar pelo SIMPLES, o contribuinte fica sujeito à forma diferenciada de tributação, inclusive quanto ao IPI, sendo-lhe vedada a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos ao IPI.

Mérito – glosa do creditamento por entrada de insumos adquiridos a estabelecimentos varejistas

Como relatado, o contribuinte, abusivamente, empregou o art. 165 do RIPI/2002, que autoriza o creditamento do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, fictamente calculado. Tratando-se de norma de exclusão excepcional, já que o imposto não vem destacado na nota fiscal de aquisição, não se pode estendê-la irrestritamente, como fez o contribuinte. Não foi por outra razão que, já no curso do procedimento de fiscalização, o contribuinte foi buscar amparo para tal creditamento (e também para o relativo às aquisições a optantes do SIMPLES) na sua peculiar interpretação do princípio constitucional da não-cumulatividade, insculpido na Carta Magna, art. 153, § 3º, II.

Nesta linha, reproduziu diversos escólios doutrinários e jurisprudenciais, inclusive acórdão da Suprema Corte, alusivos ao aproveitamento de insumos isentos e não tributados, com esteio no sobredito princípio.

Sem embargo, podem ser articuladas as seguintes considerações e, para tal, deve ser, primeiramente, destacado o dispositivo constitucional mencionado:

Art. 153. Compete à União, instituir impostos sobre:

(...)

§3.º *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;”

O princípio da não-cumulatividade, radicado na *Lex Legum*, não é amplo e irrestrito, como pretende que seja o contribuinte. É perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição. Exemplo disso é o próprio direito de ação (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) que, apesar de estar garantido de forma ampla e irrestrita no texto constitucional, sofre limitações impostas pelas leis processuais infraconstitucionais, já que seu exercício é condicionado à verificação dos pressupostos processuais e das condições da ação.

Não há como sustentar a pretensão do recorrente com base no princípio da não-cumulatividade, pois, um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva. Princípios constitucionais possuem como destinatário, via de regra, o legislador ordinário, servindo tão-somente de inspiração e orientação para o exercício da competência legislativa no momento da criação das normas jurídicas que regulam o imposto. Somente a lei, elaborada por quem detém a competência legiferante conferida pela Constituição, assim como as normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, têm o condão de criar relações jurídicas de direito material.

Ora, a nova ordem constitucional, em vigor desde 1988, recepcionou a legislação que trata da espécie tributária em debate, em especial sobre o sistema de créditos e débitos. É o caso da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, matriz legal dos sucessivos regulamentos de IPI, vigendo atualmente aquele aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do imposto:

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.*

Os arts. 81 e 82, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 – RIPI/82, correspondentes aos arts. 146 e 147, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98; arts. 163 e 164, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002, e arts. 225 e 226, inc. I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010, sendo o segundo dispositivo citado equivalente ao texto original da Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, eram vazados nos seguintes termos:

Art. 146. *A não-cumulatividade do imposto é exercida 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):*

*I - do imposto relativo a **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os 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 meus)*

O princípio em comento, de que trata o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser estremado no exato limite de seus termos, segundo os quais se compensa o imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, isto para evitar a denominada incidência em cascata, ou seja, a tributação de cada operação isoladamente, sem que seja considerada a tributação nas operações anteriores.

A conclusão haurida desse princípio é a de que, se não foi cobrado/pago imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos ou qualquer outra razão, não há direito ao crédito. Vale dizer que somente se considera na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados. Foi exatamente esse o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no voto (vencido) que proferiu no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, em que assevera: "a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela".

É curial ressaltar que, se fosse admitido crédito de insumo que não correspondesse a imposto efetivamente pago na sua aquisição, o sujeito passivo (contribuinte de direito) seria beneficiado, pelo simples fato de que o imposto seria cobrado integralmente do consumidor final (contribuinte de fato) e recolhido à Fazenda apenas pela diferença entre o valor lançado na saída do produto final e o crédito (indevido).

Seria normal o recolhimento pelo sujeito passivo, após a venda do produto e a apuração periódica do imposto, apenas da diferença (débito – crédito) se pagamento do imposto houvesse na aquisição do insumo; do contrário, trata-se de locupletamento ilícito, repudiado pelo ordenamento jurídico.

Crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Ademais, a tese perfilhada pela impugnante, na verdade, altera o sentido do texto constitucional de tal forma que uma não-cumulatividade, que se opera pelo abatimento do imposto já pago pelo que for devido, transforma-se numa exclusão da base de cálculo do IPI de todos os insumos não onerados pelo imposto. O tributo em questão sofre uma

metamorfose e passa a ser um imposto sobre o valor agregado, o que positivamente não é o caso.

Por essa razão, além da falta de previsão legal, não é possível que seja admitido crédito de imposto que não tenha sido pago na aquisição dos insumos, não obstante a decisão em contrário do Pretório Excelso, no julgamento do RE nº 212.484-2/RS, que só opera efeitos entre as partes.

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação decidiu recursos em processos de consulta, conforme Pareceres nº 396, de 30 de abril de 1991, e 410, de 8 de maio de 1991, sendo que a ementa desse último foi assim redigida:

“Ementa: As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento de IPI, em razão de imunidade, isenção ou não-incidência, não propiciam direito ao crédito desse imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei”.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN nº 405/2003, de 14 de março de 2003, D. O. U. de 26/03/2003, aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual, após exaustiva análise do princípio da não-cumulatividade do IPI, bem como dos métodos para concretização dessa técnica, concluiu, em síntese, que, na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, destinados à industrialização e subseqüente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI “cobrado” corresponde a zero %, não proporcionando direito ao crédito “presumido” ou “ficto”. Na seqüência, o citado parecer também concluiu que os produtos não tributados, que estão fora do campo de incidência do IPI, não se submetem ao exame do crédito presumido.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito *presumido ou ficto*, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como ressarcimento das contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins nas operações previstas. Desta forma, não se enquadrando o contribuinte em nenhuma daquelas situações acima elencadas como beneficiárias de crédito presumido, não há que se cogitá-lo.

Por outro lado, ainda que, inconstitucionalmente, fosse aceito que o vocábulo cobrado abrangesse os casos de alíquota zero e produtos isentos, assim possibilitando um crédito ficto, seria possível ao sujeito ativo cobrar um imposto inexistente? Inexistente sim, pois esta é a única conclusão possível quanto às mercadorias não tributadas pelo IPI.

Aliás, mesmo que, teratologicamente, fossem admitidos os créditos concernentes a insumos isentos e tributados à alíquota zero, em nenhuma hipótese poderiam ser admitidos aqueles referentes a insumos não tributados, vale falar, situados fora do campo de incidência do tributo.

Correto, portanto, o procedimento fiscal, ao glosar os créditos nas aquisições de insumos a estabelecimentos varejistas, pois em nenhum momento o interessado pagou o imposto, nas aquisições dos produtos por ele efetuadas, condição necessária para o creditamento do IPI.

Mérito - falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos importados pelo próprio estabelecimento

Também neste aspecto, não há o que reparar na decisão recorrida.

O importador, ao importar produtos tributados, está definido como contribuinte do imposto, ocorrendo o fato gerador no momento do desembarço aduaneiro. Não há de se cogitar, portanto, se o importador industrializa ou não os produtos. É o fato de ele importar do exterior o produto lá industrializado que o caracteriza como contribuinte.

A atividade de importar o produto do exterior, todavia, não é suficiente para caracterizar o estabelecimento como equiparado a industrial e sujeitá-lo às obrigações previstas no RIPI. Tal equiparação somente ocorre quando o estabelecimento importador promove saída de produtos de sua importação direta e ela independe do título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída dos produtos do estabelecimento importador; da finalidade a que os mesmos se destinem; da inabitualidade do exercício da atividade que dê origem à tributação, ou de cláusula contratual que atribua a terceiros o ônus dos encargos fiscais que advierem da importação. Estabelecida a equiparação, o estabelecimento se torna contribuinte do imposto e emerge todas as obrigações previstas no RIPI e legislação complementar, especialmente emitir nota fiscal com destaque do imposto, efetuando o seu recolhimento no prazo próprio.

É fato gerador do IPI a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, independentemente da finalidade do produto e do título jurídico de que decorra a saída. Quanto aos estabelecimentos equiparados a industrial, é evidente, o fato gerador ocorre naquelas situações em que, por força dos artigos 9º a 11 e 114 do RIPI, ou de outra disposição legal superveniente, foram equiparados. Assim, no caso dos estabelecimentos importadores, quando derem saída de produtos de sua importação direta. Ao mesmo tempo, os estabelecimentos equiparados a industrial têm direito ao crédito do imposto relativo aos produtos recebidos que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, inclusive do imposto pago no desembarço aduaneiro.

Em atenção a esses cânones da tributação pelo IPI e sobre os quais não há qualquer controvérsia, a Fiscalização, de ofício, escriturou os créditos pelo imposto pago no desembarço aduaneiro dos produtos arrolados na planilha “Notas fiscais de saída – Revenda de produtos importados” (fls. 226 a 232), a que, incontestavelmente, tinha direito o contribuinte, e, ao mesmo tempo, lançou de ofício os débitos emergentes de suas saídas, de forma a dar plena aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Desnecessário dizer, o fato de o estabelecimento importador não se creditar do imposto pago por ocasião do desembarço aduaneiro não o exime da obrigação de lançar o imposto incidente por ocasião da primeira saída.

Com essas considerações e com os próprios fundamentos da decisão recorrida que, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adoto como razão de decidir e passam a fazer parte integrante desse voto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 6 de outubro de 2011

Alexandre Kern



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 10166.721713/2010-51
Interessada: NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-02.041**, de 6 de outubro de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em **6** de outubro de 2011.

[Assinado digitalmente]
Alexandre Kern
3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente