



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.000011/2008-80
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.571 – 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria IPI. SALDO CREDOR BÁSICO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente CEMAZ INDUSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. e-203 a 209) interposto pelo sujeito passivo com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 3301-00.666, de 27 de agosto de 2010, fls. e-192 a 198, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assinto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PRINCIPIO 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.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS. LEI Nº 9.779/99.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 autoriza tão somente utilização de créditos de IPI decorrentes de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero.

DIREITO DE CRÉDITO DE INSUMO ISENTO. INEXISTÊNCIA

As aquisições de insumos isentos não geram crédito de IPI.

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

Não se justifica a correção em processos de ressarcimento de créditos incentivados, visto não haver previsão legal. Pela sua característica de incentivo, o legislador optou por não alargar seu benefício.

Recurso Voluntário Negado

Em rápida síntese, cuida-se de pedido de ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado no 1º trimestre de 2004, composto por créditos fictos, escriturados na entrada de insumos adquiridos com a isenção prevista nos arts. 3º e 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. O pleito foi fundamentado no princípio constitucional da não cumulatividade e no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. O Acórdão recorrido assentou que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos do imposto não geram crédito de IPI.

O contribuinte suscita divergência jurisprudencial quanto ao direito dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus de tomarem crédito do IPI na entrada de insumos isentos. O recurso foi admitido pelo Despacho s/nº - 3ª Câmara, de 2 de dezembro de 2015, fls. e-272 a 275.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. e-277 a 288), insistindo na tese de que os arts. 153, § 3º, inc. II, da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88, e 49 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) – CTN, não amparam a pretensão do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

A matéria não é nova nesta instância. Veja-se, por exemplo, o que foi decidido no Acórdão nº 9303-003.287, de 24 de março de 2015:

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Com o devido respeito ao relator original, discordo de seu entendimento quanto ao direito de crédito em relação às aquisições de insumos isentos, mesmo na hipótese dos autos, que trata de estabelecimento industrial situado na Zona Franca de Manaus.

A questão do direito de crédito básico do IPI nas aquisições de insumos isentos é por demais conhecida, tendo sido tratada nesta instância em julgamento formalizado no Acórdão 9303-02.007, de 13/06/2012, do qual fui relator. Transcrevo parte daquele julgado, por aplicar-se à solução da presente lide:

"A solução do litígio resume-se em determinar se os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados têm direito a ressarcimento de créditos de IPI referente à aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem acobertados por isenção desse tributo. A controvérsia tem como "pano de fundo" a interpretação do princípio da não-cumulatividade do imposto.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem 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 que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153. § 3º, inc. II verbis:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

(...)

*II - será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (grifo não constante do original)*

Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

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.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, 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 entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas observações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é, pois, compensar do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, 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, (grifo não constante do original)

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pela IPI, pois não há o que compensar, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

*Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do **imposto** (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. A premissa básica da não cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é laxativo em garantir a compensação da imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior.*

Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em virtude de isenção, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tribulação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "Imposto contra imposto" (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída e não na denominada "base contra base". (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base) é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em toda o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente a da parcela agregada.

Assim, se a alíquota é de 5% por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante par ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases da processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase "a" está sujeita a alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000.00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100.00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5% e agregou-se, também, \$ 1.000.00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase "a" forem taxados em 5% e a da "b" em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade é de 15% como mostrado a seguir. Fase "a": valor agregado \$1.000.00,

alíquota 5%, imposto calculado \$ 50.00, crédito \$ 0.00, imposto a recolher \$ 50.00. Fase "b": valor agregado \$ 1.000, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200.00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50.00, imposto a recolher \$ 150.00, Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota zero, de isenção ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero), isenção ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido entre as diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos agraciados com isenção comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular a desproporção, até porque a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional, a seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos adquiridos ao abrigo de isenção do imposto não implica, absolutamente, em afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Importante ressaltar que a jurisprudência do STF tem se firmado no mesmo sentido aqui defendido. Nesse ponto, transcrevo excertos do voto do ilustre Conselheiro Marcos Tranches Ortiz em julgamento consubstanciado no Acórdão 3403-002.738, de 30 de janeiro de 2014, que bem historiou as mudanças ocorridas na jurisprudência:

"O histórico jurisprudencial sobre o tema no Supremo Tribunal Federal parece-me ter vivido quatro momentos distintos. Por ocasião do julgamento do recurso extraordinário nº 212.484, em 1998, o Plenário da Corte reconheceu a estabelecimento contribuinte do IPI direito de crédito pela aquisição de insumos albergados por regra isentiva, por entender que o princípio constitucional da não-cumulatividade o garantia.

Em 2002, o Tribunal julgou o recurso extraordinário nº 350.446. no qual se debatia sobre o direito de crédito nas hipóteses em que os insumos do processo fabril fossem adquiridos sob regime de alíquota 0% ou sob a notação "NT" na TIPI, vindo a prevalecer o entendimento de que, a exemplo do que se reconhecera para a isenção, também aqui o contribuinte faria jus ao creditamento.

Cinco anos mais tarde, o Plenário do Supremo Tribunal Federal revisitou o tema quando chamado a decidir os recursos extraordinários nºs 353.657 e 370.682,

no âmbito dos quais novamente Fazenda Nacional e contribuintes controvertiam o direito de crédito ante a aquisição de Insumos "NT" e alíquota 0%. Desta feita, entretanto, a Corte atribuiu sentido e extensão diversos ao princípio da não-cumulatividade, concluindo que o preceito constitucional não asseguraria o direito de crédito nestas situações.

O capítulo mais recente desta seqüência foi escrito por ocasião do julgamento do recurso extraordinário nº 566.819, em setembro de 2010. Sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal reformou a orientação anteriormente adotada também quanto à aquisição de insumos isentos de IPI, no sentido de que o direito de crédito nesta e em qualquer outra hipótese de desoneração não extrai fundamento de validade do princípio da não cumulatividade.

Nesse sentido, veja-se trecho do voto condutor do acórdão:

No mais, o Plenário, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs. 353.657/PR e 370.682/SC relativamente à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos a alíquota zero, sufragou o entendimento de que o direito ao crédito pressupõe recolhimento anterior do tributo, cobrança implementada pelo Fisco. (...)

Pois bem, o raciocínio desenvolvido é próprio tanto no caso de insumo sujeito a alíquota zero ou não tributado, quanto no de insumo isento, tema não apreciado nos mencionados precedentes. Inexiste dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado, permitindo-se o creditamento relativamente à isenção, em que também não se recolhe o tributo, e não se admitindo no tocante à alíquota zero e à não-tributação."

Ressalte-se que o fato de o estabelecimento industrial da contribuinte estar sediado na Zona Franca de Manaus, e ser detentor de projeto aprovado pela SUFRAMA, não lhe garante o direito ao creditamento que efetuou. A Contribuinte, por estar situada na ZFM, importa ou adquire no mercado interno insumos com isenção (benefício fiscal concedido à ZFM), os quais são aplicados na industrialização de produtos que, ao dar saída da ZFM, também são isentos (a isenção na saída dos produtos decorre, igualmente, de favor fiscal dirigido à ZFM).

O aproveitamento de crédito básico relativo a insumos adquiridos com isenção (crédito ficto), os quais foram utilizados na industrialização de produtos também alcançados por isenção (em virtude de incentivos próprios da ZFM), necessitaria de autorização legislativa expressa. Todavia, inexistente tal autorização.

Na realidade, a pretensão da contribuinte de aproveitar crédito ficto acumulado em decorrência de saídas não oneradas pelo tributo (saídas isentas) representa cumulação de benefícios, que não encontra amparo na legislação tributária. Note-se que, na situação pretendida, o Estado não só estaria incentivando a produção naquela zona de livre comércio, mas também pagando para lá se produzir. Tal cumulação de benefícios violaria, indubitavelmente, as regras da OMC, da qual o Brasil é membro.

(...)

Em complemento aos relevantes ensinamentos do ex-conselheiro Henrique, temos que este creditamento só poderá ser admitido quando autorizado por lei específica, pois a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da CF, situação que se harmoniza com a

opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade.

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

(...);

*§ 6º 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. (grifei)*

Desta forma, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

Parece-me que o voto recém transcrito esgota a matéria. No entanto, em face da alegação recursal de que o direito ao crédito teria sido reconhecido pelo STF no RE 212.484, permito-me por em relevo que, com o julgamento do RE nº 566.819, referido pelo Conselheiro Henrique, o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos. Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM encontra-se pendente de julgamento, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este Colegiado de estender aquela interpretação ao caso concreto.

Quanto ao pedido alternativo efetuado pelo contribuinte para que o presente processo seja sobrestado até que seja ultimado o julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, pelo STF, é de ser negado ante a falta de previsão legal que permita este procedimento no âmbito dos julgamentos do CARF.

Portanto, como sobejamente demonstrado pelo Conselheiro Henrique, por qualquer ângulo que se enfoque o assunto, não se vislumbra viabilidade para a pretensão recursal. Consequentemente, voto por negar provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Processo nº 10283.000011/2008-80
Acórdão n.º **9303-005.571**

CSRF-T3
Fl. 10
