



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

Processo nº 10283.005279/2007-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.757 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria IPI
Recorrente Samsung Eletronica da Amazonia Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa anterior para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentas não garantem crédito de IPI, mormente quando a própria saída dos produtos industrializados também é isenta.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto da relatora. Vencidos os Cons. Jean Cleuter Simões Mendonça e Adriana Ribeiro. Fez sustentação oral pela Recorrente Dr. Flavio de As Munhoz, OAB 131441.

ROBSON JOSE BAYERL- Presidente.

ANGELA SARTORI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ROBSON JOSE BAYERL, ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, ÂNGELA SARTORI, MÔNICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS, ADRIANA OLIVEIRA E RIBEIRO CLEUTER SIMÕES MENDONÇA.

Relatório

A contribuinte formulou originariamente, em 31/10/2003, pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (fl. 03), posteriormente retificado pelo documento de fls. 135/136. Tais créditos seriam supostamente decorrentes de aquisições de insumos isentos, ocorridas no período de apuração de 01/04/2001 a 30/06/2001, totalizando R\$ 11.867.797,93. Não constam dos autos pedidos ou declarações de compensação.

Em 11/10/2007, por intermédio do Despacho Decisório de fl. 683, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações correlatas, em face de que a requerente, pessoa jurídica industrial sediada na Zona Franca de Manaus e detentora de projeto aprovado pela SUFRAMA, adquire insumos a serem empregados em seu processo industrial, quer seja no mercado interno quer seja no externo, sem sujeição ao IPI, em virtude do gozo de isenção legal (Decreto-lei nº 288, de 1967).

O sujeito passivo tomou ciência do referido Despacho Decisório em 26/10/2007 (AR de 11.683) e apresentou, em 08/11/2007, a manifestação de inconformidade de fls. 686/704, na qual alega, em síntese, que:

- a) É indústria dedicada à fabricação de aparelhos elétricos, eletrônicos e de comunicação, instalada na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pela SUFRAMA, pelo que goza de isenção do IPI sobre a aquisição de insumos, nos termos dos arts. 3º e 4º do Decreto-lei nº 288, de 1967. Aplicando o princípio da não-cumulatividade, registrou o crédito de IPI, como se não houvesse isenção, pela alíquota aplicável aos insumos adquiridos. Adverte, ainda, que não se discute no presente processo direito a crédito de IPI nas aquisições de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, tampouco crédito pela alíquota do produto fabricado.
- b) A Constituição da República, ao tratar da não-cumulatividade do IPI, estabeleceu que deverá haver a compensação entre o valor do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, sem qualquer restrição, diferentemente do tratamento destinado ao ICMS. Refere que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos seria matéria pacificada no Supremo Tribunal Federal (STF), tratando-se de posicionamento que deve ser estendido à Administração. Cita decisões judiciais e administrativas acerca do tema.
- e) A não-cumulatividade só pode sofrer restrições por meio de norma constitucional, o que não se deu em relação ao IPI, sendo improcedente eventual argumento de que o contorno constitucional definido para o ICMS é o mesmo conferido ao IPI. Aduz que a regra da não-cumulatividade não deve ser tratada como exceção, devendo ser interpretada, ao contrário, de forma ampla, havendo-se de conferir aos vocábulos "cobrado" e "devido" não o significado de "exigido", mas de "incidido", razão pela qual o pressuposto para que haja direito a crédito não é que o imposto tenha sido pago, mas que ele tenha incidido na etapa anterior ou na posterior.

Ressalta que na operação de isenção há incidência do imposto, como haveria reconhecido a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

d) O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, não impõe, como requisito ao aproveitamento de créditos do IPI, que a entrada tenha sido tributada. De outro lado, o direito a crédito decorrente do princípio da não-cumulatividade do IPI não exige lei específica que o assegure.

e) A análise da presente matéria não implica apreciação de questão constitucional, haja vista que existe decisão final de última instância do Poder Judiciário reconhecendo o direito ao crédito pleiteado, sendo o caso apenas de a Administração aplicar o entendimento assim firmado.

f) O ressarcimento é espécie do gênero restituição, pelo que as regras atinentes a esta também devem ser aplicadas àquele, razão pela qual deve incidir a taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido. Cita acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF.

4. Em face de tais alegações, peticiona no sentido de que seja deferido seu pedido de ressarcimento, acrescido do valor relativo à taxa Selic, homologando-se as compensações declaradas nos autos, embora, afirme-se, estas não existam no processo.

A DRJ decidiu em síntese:

“ASSUNTO: IM POSTO SOME PRODUTOS INDUSTRIALIZA DOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos normativos, os quais gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional. Solicitação Indeferida.”

o processo em questão teve o seu julgamento sobrestado nos termos do art. 62-A do regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, por força do RE 590.809, pendente de julgamento perante o STF, conforme Resolução 3401.000.531 desta turma.

Com a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do RICARF pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013, os autos foram devolvidos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angela Sartori

O recurso voluntário ingressado é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Pretende o recorrente que se defira o pedido de ressarcimento de IPI fundado em suposto saldo credor acumulado, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, originário de aquisições de insumos isentos aplicados na industrialização de produtos também isentos, por ocasião de sua saída do estabelecimento industrial, nos termos da legislação de regência, em homenagem ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Consoante art. 153, § 3º da CF/88, as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

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

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 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;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)” (destaquei)

Como se observa a apuração não cumulativa do IPI, que ora nos interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável que tenha havido pagamento (cobrança) de imposto na etapa imediatamente anterior e não mera incidência tributária, como sustenta o recorrente, como também imposto devido na operação subsequente.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados**.*

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”

Com efeito, se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato sensu*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto.

Para evitar uma má interpretação da asserção, registro ser do conhecimento que a disposição em epígrafe se encontra hodiernamente mitigada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, todavia, sua referência foi feita em caráter argumentativo.

Portanto, para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva cobrança do imposto, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária. Também não procede o argumento a contrário senso, atinente ao ICMS, segundo o qual, uma vez não repetida a vedação de aproveitamento de créditos pela aquisição submetida a isenção ou não-incidência prevista no art. 155, § 2º, II da CF/88 para o IPI, implicaria automaticamente a sua possibilidade, ao passo que, mesmo submetidos à mesma sistemática não cumulativa de

apuração, a forma de cálculo e cobrança do tributo é distinta, sendo o ICMS calculado “por dentro”, isto é, compondo o próprio preço da mercadoria, enquanto o IPI é apurado “por fora”, sendo o seu valor acrescido ao preço do produto, de modo que esta especificidade não permite a ilação pretendida pelo recorrente.

Ou seja, a questão se resume à alteração acerca do real sentido do vocábulo “cobrado” constante do texto da Carta Magna de 1988 e os efeitos da divergência de redação entre os dispositivos constitucionais que regulam a não cumulatividade para o IPI e o ICMS, o que, a meu sentir, revela a índole constitucional da testilha, o que remete à vedação disposto no *caput* do preceito transcrito. A jurisprudência atual é mansa e pacífica, conforme abaixo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.

I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.

II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas.

III - Agravo regimental improvido.” (RE 561.676 AgR/SC. 01/06/2010) (destaquei e sublinhei).

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

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

2. Agravo regimental improvido.” (RE 566.551 AgR/RS – 06/04/2010) (destaquei e sublinhei)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou tese adotada no RE 212.484/RS).

3. *Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.*

4. *Agravo regimental improvido.” (RE 488.357 ED/PR – 18/08/2009). (destaquei e sublinhei)*

“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 444.267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente, para melhor esclarecer o alcance do julgado, colho excerto do voto condutor do eminente Min. Ricardo Lewandowski no RE 561.676 AgR/SC julgado em 01/06/2010, *verbis*:

*“A decisão agravada foi proferida em harmonia com o atual entendimento desta Corte no sentido de que, na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, **raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.***

***Decorre daí a lógica de que só se compensa crédito de operação anterior quando e na medida do que for devido na próxima operação e só se atribui crédito para uma operação seguinte quando e à medida do que for pago na anterior.”** (destaquei)*

Na mesma linha de raciocínio o voto da Min. Ellen Gracie nos Embargos de Declaração no RE 488.357-1/PR, proferido em 18/08/2009:

*“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados (RE 370.682/SG, rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, Dje 19.12.2007; e RE 353.657/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, Dje 7.3.2008), **no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas.***

(...)

***Este Supremo Tribunal também concluiu que a partir do julgamento dos recursos acima citados, que serviram de fundamento para a decisão agravada, não mais subsiste a tese adotada no RE 212.484/RS, Plenário, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.1998, sustentada, no presente recurso, pelo ora recorrente.”** (destaquei)*

De acordo com o relatório do recurso extraordinário em epígrafe, tratava-se de embargo de declaração onde alegava o embargante que os julgados, tidos como paradigmas

(RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), “*se concentraram nos casos de aquisições com não tributação e reduzidas à alíquota zero, tendo sido mantido o direito relativo às aquisições isentas (sic)*” e que a decisão recorrida não teria feito a diferenciação necessária dos institutos, argumentando ainda que o direito a tal creditamento estaria amparado no *leading case* RE 212.484/RS e que tais decisões não alcançariam os casos de isenção.

Inferre-se, por consequência, que a jurisprudência citada não se presta a configurar a hipótese de incidência do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, por não se mostrar firme, ao contrário, apresenta-se claudicante em relação à matéria, razão porque entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Por derradeiro, negado o próprio direito em debate, resta prejudicada a questão concernente à aplicação da taxa selic ao montante requerido.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Angela

Sartori

-

Relator