



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

Processo nº 10283.005283/2007-95
Recurso nº 258.083 Voluntário
Acórdão nº **3401-002.750 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

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, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Cons. Jean Cleuter e Adriana Ribeiro. Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Flávio de Sá Munhoz OAB/SP 131.441.

Robson José Bayerl – Presidente *ad hoc* e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios e Adriana Ribeiro.

Relatório

Cuida-se de pedido de ressarcimento de IPI concernente ao saldo credor apurado nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, relativo ao 3º trimestre/2003.

Consoante requerimento inaugural do contribuinte, o valor é decorrente do direito ao crédito presumido do IPI em razão de aquisições isentas e pela manutenção dos créditos relativamente às saídas isentas, face à inexistência de restrição constitucional tocante ao princípio da não cumulatividade deste imposto.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus/AM indeferiu o pedido aduzindo que as empresas beneficiadas pelo regime do DL 288/67, que trata da Zona Franca de Manaus, gozam de isenção nas saídas dos produtos fabricados e nas aquisições de insumos, de tal sorte que não dispõem de créditos a serem compensados; que as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente, falecendo-lhes competência para apreciar a constitucionalidade de atos regularmente editados; e, que as decisões judiciais somente aproveitam àqueles que figuram como parte nas ações correspondentes.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte asseverou que é estabelecimento industrial instalado na ZFM e, como tal, goza de isenção do IPI sobre a aquisição de insumos, nos termos dos arts. 3º e 4º do Decreto-Lei nº 288/67, o que, pela aplicação do princípio da não cumulatividade, garantir-lhe-ia o direito ao registro do crédito de IPI, como se não houvesse isenção, pela alíquota aplicável aos insumos adquiridos; que não se discute no processo o direito de crédito pela aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, com apuração de crédito pela alíquota do produto fabricado; que a CF/88, ao cuidar da não cumulatividade do IPI, estabeleceu que a compensação se daria entre o valor do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, sem qualquer restrição, diversamente do que estatuído para o ICMS; que o direito creditório nestas situações é matéria pacífica perante o Supremo Tribunal Federal; que a não cumulatividade só pode ser limitada por norma constitucional, o que não se dá em relação ao IPI, sendo improcedente eventual argumento de que o contorno constitucional definido para o ICMS é o mesmo conferido ao IPI; que a não cumulatividade deve ser interpretada como regra geral, de forma ampla, e não como exceção, devendo ainda ser conferido aos vocábulos “cobrado” e “devido” o significado de “incidido” e não “exigido”; que o pressuposto para que haja direito de crédito não é que o imposto tenha sido pago, mas incidido na etapa anterior ou na posterior; que o art. 11 da Lei nº 9.779/99, não impõe, como pressuposto ao aproveitamento de créditos do IPI, que a entrada tenha sido tributada; que o direito de crédito decorrente do princípio da não cumulatividade do IPI não exige lei específica que o assegure; que a análise da matéria posta não implica apreciação de questão constitucional; que o ressarcimento é espécie do gênero restituição, motivo pelo qual deve ser aplicada a taxa selic ao valor a ser ressarcido; por fim, requer o deferimento do pleito e a conseqüente homologação das compensações aviadas.

A DRJ Belém/PA, utilizando-se dos mesmos argumentos do despacho decisório, manteve o indeferimento mediante acórdão assim ementado:

“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.

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 e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.”

Em recurso voluntário o contribuinte verberou a decisão de primeiro grau administrativo sustentando que o direito de crédito de IPI pela aquisição de insumos isentos já estaria pacificado no âmbito do STF, através do *leading case* RE 212.484-2/RS, com trânsito em julgado em 10/12/1998; que a questão não sofre a influência do julgamento proferido nos RE 353.657 e 370.682, uma vez que a matéria envolvia aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero; que o direito a tal creditamento teria sido reconhecido pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional no bojo do RE 353.657; que há diferença entre isenção, não tributação e tributação à alíquota zero, citando doutrina a respeito; que recentes julgados da Suprema Corte (RE 504.423 e 370.771) confirmam este entendimento; que o Decreto nº 2.346/97 possibilita a apreciação da questão pela esfera administrativa, referenciando acórdãos da CSRF acerca do tema (Ac. CSRF/02-02.154 e 02-02.364); que inexistente restrição constitucional à manutenção do crédito em relação ao IPI; que, a teor do art. 11 da lei nº 9.779/99, a manutenção de crédito independe de pagamento na operação anterior; que a aplicação do entendimento inequívoco do STF redundaria na desnecessidade de apreciação da matéria constitucional, nos termos do já citado Decreto nº 2.346/97; e, que deve ser reconhecida a aplicação da taxa selic ao valor a ser ressarcido, *ex vi* do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, remetendo à jurisprudência administrativa.

Em 03/02/2011, durante a sessão, o patrono do contribuinte requereu a retirada de pauta e o sobrestamento do julgamento, tendo em conta o disposto no art. 62-A do regimento interno do CARF.

Em 03/03/2011 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 despacho.

Com o advento da Portaria CARF nº 01/2012 o processo foi retirado da condição de sobrestado e posto em julgamento.

Durante a sessão de abril/2012, no dia 24/04/2012, o contribuinte peticionou novamente o sobrestamento do feito, alegando fato superveniente, a saber, a decisão proferida no AI 717.462, o que motivou a retirada de pauta para análise.

Na sessão de junho/2012, em 26/06/2012, por intermédio da Resolução nº 3403-00.355, o processo foi novamente sobrestado, em função de entendimento firmado pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme despacho lançado no

Em 30/12/2013, 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 prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

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 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 senso*, 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.

Em síntese, ratifico meu entendimento de ser *conditio sine qua non* 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.

O raciocínio é especialmente importante no caso vertente, onde tanto o produto entrado (insumo) como aquele saído (industrializado) do estabelecimento industrial são isentos do tributo, de modo que a União está sendo instada a devolver o que nunca cobrou e, por conseguinte, nunca recebeu, em claro enriquecimento sem causa por parte do recorrente.

Também não procede o argumento *contrario sensu*, 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.

Portanto, não vislumbro possibilidade de acolher o seu rogo, mormente à luz da novel redação do Decreto nº 70.235/72 conferida pela Lei nº 11.941/2009, que reproduzo:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

Note-se que ao fim e ao cabo, nada obstante a afirmação negativa do recorrente, 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 disposta no *caput* do preceito transcrito.

De outra banda, tendo em conta a referência à jurisprudência, em tese, pacífica e favorável ao almejado ressarcimento - o que poderia, numa leitura açodada, levar à conclusão de aplicação da ressalva contida no § 6º do aludido preceito -, acentuo que em pesquisa ao sítio virtual do Supremo Tribunal Federal verifiquei que a mesma é claudicante a respeito do tema, eis que a par dos julgados colacionados pelo recorrente existem outros recentes e contemporâneos em sentido contrário, aos quais peço licença para coligir:

"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.

Infere-se, por consequência, que a jurisprudência citada, a meu ver, não respalda a aplicação do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, porquanto não se mostra suficientemente firme, ao contrário, apresenta-se hesitante em relação à matéria, razão porque entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

No que concerne à jurisprudência citada da egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, com o devido respeito que merece, não há norma legal ou regimental que obrigue à sua observância, vigendo também em sede contenciosa administrativa o princípio da persuasão racional ou da livre convicção motivada.

Por derradeiro, negado o próprio direito em debate, desnecessário delongar o exame acerca da aplicação da taxa selic ao montante requerido, mostrando-se suficiente a singela alegação de ausência de previsão legal para seu emprego ao caso *sub examine*.

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

Robson José Bayerl