



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

Processo nº 10283.005290/2007-97
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.293 – 3ª Turma
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

IPI AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS.
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade. Tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagens isentos.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo Cardozo Miranda e Maria Teresa Martínez López (Relatora), que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

assinado digitalmente

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

assinado digitalmente

Maria Teresa Martinez López – Relatora

assinado digitalmente

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Ivan Allegretti, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo, interposto pelo contribuinte ao amparo do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em face do Acórdão n. 2202-00.123, por meio do qual negou-se provimento ao recurso voluntário.

As controvérsias suscitadas foram: 1) quanto ao direito de crédito de IPI por entradas de produtos isentos; e 2) quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic.

Como paradigmas das divergências, reporta-se a recorrente aos Acórdãos CSRF/02-02.154; CSRF/02-02.364; 201-77.369; 201-76.900; 202-15.304; 201-74.051; CSRF/02-02.322 e 106-16.381, cujas comprovações encontram-se às fls. 819 a 870. A decisão guerreada (AC. 204-01.317), possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS. SAÍDAS ISENTAS.

O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados está condicionado ao destaque do IPI nas notas fiscais relativas as operações de aquisição desses insumos, ainda mais quando as saídas também são isentas.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS.

Matéria prejudicada em face da negativa do direito creditório.

Recurso negado.

No que diz respeito à SELIC, o recurso não teve seguimento quanto a esta questão, eis que a matéria ficou prejudicada em face da negativa do direito creditório.

No que tange ao direito ao crédito ficto de IPI pela entrada de produtos isentos, verificou-se que restou comprovado e demonstrado o dissídio jurisprudencial. Isto porque enquanto no Acórdão recorrido este direito foi negado ao argumento de que não houve destaque do imposto na operação isenta; o paradigma CSRF/02-02.154, em situação fática semelhante, reconheceu o direito ao crédito do imposto pelas entradas isentas.

Portanto, por meio do Despacho 3400-1183-R - 4ª Câmara, de fls 893, e sob o entendimento de estarem parcialmente presentes os requisitos de admissibilidade, deu-se seguimento apenas quanto ao direito de crédito do IPI em relação às entradas de produtos isentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martinez López – Relatora

O recurso, preenche os requisitos legais e dele tomo conhecimento.

A matéria em discussão, primeiramente, nesta Eg. CSRF, é exclusivamente de direito e diz respeito I) à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos, realizadas pela Recorrente. II) A posteriori, diz respeito à atualização do crédito pela Taxa SELIC, matéria esta “prejudicada” em face do indeferimento do pleito solicitado, conforme ementa da decisão recorrida:

(...)

*RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. CORREÇÃO
MONETÁRIA DOS CRÉDITOS.*

Matéria prejudicada em face da negativa do direito creditório.

Passo ao exame.

I) do direito ao crédito do imposto pelas entradas isentas.

A Recorrente é indústria dedicada à fabricação de aparelhos elétricos e eletrônicos e de comunicação e, na consecução de suas atividades, adquire insumos em regime de isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI.

O presente processo administrativo é relativo ao pedido de ressarcimento de IPI referente ao segundo trimestre de 2002, objeto de PERDCOMP.

A recorrente, em petição anexa ao pedido de ressarcimento, assevera que:

"escriutrou no livro de Registro de Apuração do IPI- Modelo 8, no 3º Decêndio de setembro de 2003, crédito relativo aos valores de IPI lançados nas Declarações de Importação de insumos adquiridos do mercado exterior, utilizados na produção da Requerente e aos valores que consubstanciaram descontos de IPI nas Notas Fiscais de aquisições de insumos no mercado interno, também utilizados na produção da Requerente".

"O valor do crédito escriturado corresponde ao período das aquisições de 1º/01/1999 à 31/09/2003 e não pode ser aproveitado pela Requerente para compensação com débitos do próprio IPI".

Como fundamento jurídico do pedido, a requerente sustenta às fls. 04/08, que em razão da:

"ausência de restrição constitucional na definição do princípio da não cumulatividade do IPI e os precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal aplicáveis, são assegurados (i) o crédito presumido do IPI em razão das aquisições isentas (RE no 212.484-2/RS, rei. min. Nelson Jobim, recorrido Vonpar Refrescos S.A.) e (ii) a manutenção dos créditos em relação às saídas isentas (RE 161.257-6/SP, rei. min. Marco Aurélio, Flanco Química)".

Consigna ainda que ambas situações encontram restrições constitucionais ao princípio da não cumulatividade, mas apenas em relação ao ICMS, não se aplicando ao IPI. Desse modo, a requerente peticionou ao Delegado da Receita Federal em Manaus o ressarcimento do saldo credor do IPI apurado em decorrência dos créditos escriturados no livro de Registro de Apuração do IPI.

A Delegacia da Receita Federal indeferiu o pedido de ressarcimento, sob o fundamento de os créditos escriturados serem decorrentes da aquisição de insumos isentos. Contra o indeferimento foi protocolada manifestação de inconformidade que foi julgada improcedente pela d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento, sob o mesmo fundamento de que os créditos escriturados são decorrentes da aquisição de insumos isentos.

Irresignada com a referida decisão, a empresa protocolou recurso voluntário à d. 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara do CARF que manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento, sob o fundamento de que *"as aquisições de produtos isentos não geram direito à crédito de IPI, simplesmente porque nestas aquisições não há crédito a ser considerado"*, no pressuposto de que na sistemática de não-cumulatividade do IPI só há direito a crédito sobre o *"valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior)"*. Tendo em vista o não reconhecimento do direito de crédito, a decisão julgou prejudicado o pedido de aplicação dos juros calculados pela Taxa Selic.

Entende a recorrente que a decisão recorrida deixou de aplicar a interpretação do texto constitucional fixada por decisão do Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal desde 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484.

No passado já me manifestei favoravelmente à recorrente fundamentada na decisão do STF - RE n.º 212.484-2, que à época entendeu não ocorrer ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Retorno à análise enfrentando a jurisprudência atual.

Admito que a matéria comporta discussões doutrinárias e jurisprudência complexa nos tribunais superiores. Explico:

Em março de 1998, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o RE 212.484 e decidiu que a aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus nos termos do Decreto-lei 288/1967 garantiu ao adquirente do produto ou matéria-prima o direito à manutenção do crédito do IPI como se a operação tributada fosse.¹

A doutrina sustenta que o vocábulo “cobrado” (art. 153, § 3º, II, da CF – “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”) não deve ser entendido no sentido do imposto concretamente pago, mas sim no sentido do IPI que incidiu na operação.²

Em 12 de dezembro de 2002, o Pleno do STF iniciou o julgamento dos RREE 350.446, 353.668 e 357.277, que veio a terminar no mesmo ano, ocasião em que foi decidido que a aquisição de insumos ou matérias-primas tributados à alíquota zero ou não tributados gerava créditos para as operações subsequentes. A União opôs embargos de declaração em face desta três decisões.

Em 10 de abril de 2003, o Min Ilmar Galvão trouxe para a pauta o RE 370.682, cujo relatório indica que o contribuinte requereu em juízo o reconhecimento dos créditos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero, pedido este que foi acolhido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. A União opôs recurso extraordinário somente contra os dois últimos itens, deixando ocorrer a preclusão formal em relação ao primeiro. Um pedido de vistas do Min. Gilmar Mendes após o voto do relator suspendeu a análise deste recurso.

Em 15 de setembro de 2004, quando do julgamento do RE 353.657, trazido à análise do Pleno, o então Presidente Min. Nelson Jobim esclareceu que naquela ocasião nenhum dos recursos em andamento (RE 353.657 trazido a pauta, o RE 370.682 com vistas para o Min. Gilmar Mendes desde a sessão de 10 de abril de 2003 e os embargos de declaração nos RREE 350.446, 353.668 E 357.277 com vistas para o Min. Marco Aurélio desde a sessão de 4 de dezembro de 2013) dizia respeito aos insumos isentos.

O final do julgamento do Re 353.657 e RE 370.682 ED ocorreu na sessão de 25 de junho de 2007. Decisões posteriores confirmaram que nenhum destes dois precedentes dizia respeito aos insumos isentos pois até então a União não recorria quando os Tribunais regionais autorizavam o creditamento nesta situação específica.

Em setembro de 2010, a questão do reconhecimento dos créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou Tributados à alíquota zero, bem como da diferença de alíquotas quando a devida na operação de entrada dos insumos tributados fosse menor do que a alíquota aplicável na saída, voltou à pauta do STF no julgamento do RE 566.819, rel. Min. Marco Aurélio. A priori, esta decisão para alguns, poderia indicar que em qualquer caso de isenção, não haveria direito aa um crédito presumido de IPI para aproveitamento escritural na operação posterior. Penso, agora, que não.

A questão da isenção do IPI concedida nas vendas de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, como é o caso em análise, (art. 9º do Decreto-lei 288/1967 e art. 95 do Dec. 7.212/2010 – RIPI) para as demais regiões do país, não se encontra enquadrado no leading case do RE 566.819. isto porque no aparte do Min. Marco Aurélio indicando que a decisão do RE 566.819 não divergia daquela do RE 212.484, bem como a ressalva da Min. Carmem Lúcia de que a situação da Zona Franca de Manaus era diversa daquela analisada à ocasião, corroboram o entendimento de que a questão do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus não fora objeto daquele julgamento.

² CF. Alcides Jorge Costa - IPI - alíquota zero, isenção, não incidência e não cumulatividade - Dialética, 2009, p. 26; Paulo de Barros Carvalho, "Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade". Dialética de Direito Tributário nº 33, pp. 159/160. José Souto Maior. "Isenção de produtos industrializados e crédito do IPI na saída de insumos para industrialização fora da Zona Franca de Manaus". Dialética de Direito Tributário nº 49, pp. 159/160.

O acórdão dos embargos de declaração no RE 566.819 indica, expressamente que o referido recurso não tratou dos insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus.

IPI – crédito – insumo isento – Abrangência. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – art. 11, quer pela legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Min. Rosa Weber.

No julgamento dos embargos de declaração foi também ressaltado que o direito ao crédito na específica situação da Zona Franca de Manaus não se justifica pela aplicação da regra da não-cumulatividade, mas decorre de legislação especial que contempla benefício fiscal, que concede vantagem fiscal para o adquirente, conforme a seguir:

“Não desconheço que a ausência do crédito presumido implica agravamento da situação fiscal da empresa que adquire o insumo desonerado, pois houvesse o recolhimento do imposto, e lhe seria possibilitada a compensação do crédito formado com seu débito, resultante em diminuição deste.

Mas a solução pela utilização do sistema de crédito na aquisição de insumo desonerado não decorre do princípio da não-cumulatividade, o que não impede que a autoridade fiscal atenda a esse pleito em procedimento regulamentado por lei, na qual sejam consideradas, para a concessão dessa benesse fiscal, as peculiaridades atinentes a cada uma das espécies desonerativas (isenção, não-tributação ou incidência à alíquota zero), como ocorreu, por exemplo, na edição da Lei nº 9.779/99.”

A repercussão geral reconhecida no RE 592.891 foi justificada pela Min. Ellen Gracie em face de recurso extraordinário interposto pela União contra acórdão recorrido fundamentado na alegação de que “a invocação da previsão constitucional de incentivos regionais constante do art. 43, § 1º, II, e § 2º, III, não justifica a exceção ao regime da não-cumulatividade...”, em razão do reconhecimento da relevância da questão “na medida que o acórdão recorrido estabeleceu uma cláusula de exceção à orientação geral firmada por esta Corte...”

Dessa forma, entendo não modificados os efeitos do julgamento ocorrido em março de 1988, quando do decidiu o STF que a aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus nos termos do Decreto-lei 288/1967 garante ao adquirente do insumo ou matéria-prima o direito ao crédito ao crédito do IPI como se a operação tributada fosse.

Finalmente, importante observar que, embora a matéria relativa ao direito ao crédito de IPI diante de aquisições amparadas por isenção concedida no âmbito da Zona Franca de Manaus tenha sido submetida ao regime de repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, não foi adotado o procedimento de “revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional”, previsto no art. 103 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, o que reforça o entendimento no sentido da eficácia da interpretação firmada no RE 212.484.

II- SELIC

Caso esta Conselheira não seja vencida, no direito ao crédito – insumo isento da ZFM, penso da possibilidade de duas hipóteses:

- i) retornar o processo para a Câmara “a quo” analisar a SELIC, eis que ficou prejudicada em razão do indeferimento ao crédito, ou
- ii) pelo art. 62 – A, a CSRF dar provimento, eis que sobre a matéria já se encontra pacificado em razão da Jurisprudência sobre o assunto.

Pelo princípio da celeridade processual, adoto a segunda opção.

A matéria objeto de apreciação por esta E. CSRF diz respeito à possibilidade de correção do ressarcimento pela taxa Selic.

O tema foi objeto de acirrados debates no CARF, ora prevalecendo a posição contrária da Fazenda Nacional ora a dos contribuintes, dependendo da composição das Turmas de Julgamento.

Todavia, com a alteração regimental, que acrescentou o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo. Assim, se a matéria foi julgada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, a decisão deve ser adotada no CARF, independentemente de convicções pessoais dos julgadores.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

assinado digitalmente

Maria Teresa Martinez López – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Com o devido respeito à relatora 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 9303-02007, 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:

I omissis IV produtos industrializados § 3º O imposto previsto no inc. IV:

I Omissis 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 operações 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 pelo 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 taxativo em garantir a compensação do **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 tributação 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 todo 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 à 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 por 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 do 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 o 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 essa 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 Tranchesi 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 reconheceu 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 sequência 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 à 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 à 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 efetuiu. 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, inexiste 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.

No que diz respeito à atualização monetária, constata-se que tal matéria não subiu para exame deste Colegiado, haja vista que o Presidente da Câmara Recorrida não admitiu o especial nessa matéria, o que foi confirmado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em seu Despacho de Reexame. Tal despacho é irrecorrível. Portanto, não cabe pronunciamento desta instância superior acerca da incidência da Selic no ressarcimento.

Processo nº 10283.005290/2007-97
Acórdão n.º **9303-003.293**

CSRF-T3
Fl. 951

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

assinado digitalmente

Henrique Pinheiro Torres – redator do voto vencedor