



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10640.001795/99-87
Recurso nº : RD 201.112.878
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : KARMÓVEIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.211

IPI. - CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Precedentes da CSRF. Conforme decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Josefa Maria Coelho Marques que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Adriene Maria de Miranda.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ADRIENE MARIA DE MIRANDA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008.

D

Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ANTONIO BEZERRA NETO, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10640.001795/99-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.211

Recurso nº : RD 201.112.878
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : KARMÓVEIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos em tela, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

"Adoto como relatório o de fls. 69/71, do julgamento de 1ª instância, com as homenagens de praxe à DRJ em Juiz de Fora - MG e acresço mais o seguinte:

- o pedido foi indeferido pela DRJ em Belo Horizonte - MG; e*
- em seguida, a contribuinte recorreu a este Conselho reiterando basicamente os argumentos apresentados anteriormente."*

Acordaram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

"IPI. COMPENSAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência do STF e deste Colegiado, as aquisições de produtos isentos que venham a compor um outro produto geram crédito de IPI correspondente ao valor que deixou de ser pago. O mesmo não ocorre em relação às aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero, imunes ou daqueles que não estejam no campo de incidência do IPI. Recurso provido em parte."

Por meio do Despacho nº 201/063, fls. 159/160, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o especial interposto pela Fazenda Nacional, fls. 149/157, quanto à questão do direito ao crédito de IPI referente à aquisição de matéria-prima isenta.

A contribuinte apresentou contra-razões ao recurso especial fazendário, fls. 166/177, onde solicita a manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.



Processo nº : 10640.001795/99-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.211

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no artigo 7º, parágrafo primeiro combinado com o art. 5º, inciso I, todos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima isentas. A controvérsia tem como “pano de fundo” a interpretação do princípio constitucional 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



Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

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:

1- 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

Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

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 adota, 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 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 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

Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

do processo produtivo, quanto menor for a taxaço sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o  nus 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 exa o efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota   de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributa o efetiva dessa fase   de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exa o 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 tributa o efetiva nesta fase, na realidade   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. Tributa o efetiva 15% sobre o valor agregado.

Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva   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 isen o ou de não tributa o 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 equaliza o da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (opera es anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero), isen o ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito   compensa o do imposto devido em cada opera o **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer propor o 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 isen o comporem a base de cáculo de um produto tributado   alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem.



Processo nº : 10640.001795/99-87
Acórdão nº : CSRF/02-02.211

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, ora se concentrando nos insumos ora 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 tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, 24 de janeiro de 2006


HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

VOTO VENCEDOR

Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA, Redatora designada

Com todo respeito, peço *venia* para discordar do voto proferido pelo relator, Il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres e votar no sentido de negar provimento ao recurso especial apresentado pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional.

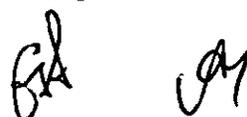
A discussão em tela cinge-se ao direito a crédito de IPI referente à aquisição de matérias-primas isentas.

O tema já foi objeto de reiteradas decisões desse Eg. Conselho de Contribuintes que, na esteira da decisão proferida pelo Pleno do Eg. Supremo Tribunal Federal no RE 212.484, concluiu pela possibilidade do creditamento de IPI nessa hipótese. É o que se verifica dos seguintes julgados:

“IPI - JURISPRUDÊNCIA - As decisões do Supremo Tribunal Federal fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Conforme decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO - Não há que se falar em direito a crédito de IPI de produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus no período em que a alíquota dos mesmos for zero. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - Não serão admitidos os créditos, extemporâneos ou não, referentes a materiais de reposição para equipamentos da linha de produção quando não ficar provado que os mesmos foram consumidos no processo de industrialização e estavam sujeitos ao IPI. Recurso parcialmente provido.” (AC 201-72942, Rel. Cons. Serafim Fernandes Corrêa, d.j. 06/07/1999, negritamos)

“IPI - CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÕES ISENTAS - As aquisições de matérias-primas e insumos isentos geram ao adquirente crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como se tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. Recurso provido.” (AC 202-11612, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, d.j. 26/10/1999).

Nem se diga, nesse ponto, que o Plenário do STF teria revisto tal posicionamento quando do exame dos REs 370.682 e 353.657. Isso porque, em tal oportunidade, apenas afastou



Processo nº : 10640.001795/99-87

Acórdão nº : CSRF/02-02.211

o direito ao creditamento referente à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Quanto aos insumos isentos permanece incólume da r. decisão proferida no mencionado RE 212.484. É que o bem demonstra a seguinte decisão proferida pelo Exmo. Ministro Cezar Peluso, *in verbis*:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511-AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003)

Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos.

Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007." (RE 504.423/SC, DJU de 03/10/2007, negritamos)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial fazendário.

Sala das Sessões – DF, em 24 de janeiro de 2006


ADRIENE MARIA DE MIRANDA

