



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10640.002267/98-73
Recurso nº	201-112811 Especial do Procurador
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	CSRF/02-02.357
Sessão de	24 de julho de 2006
Recorrente	Fazenda Nacional
Interessado	Boareto Silva Indústria e Comércio Ltda.

IPI.CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO. Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.484-2), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes 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. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente

MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ
Redatora designada

FORMALIZADO EM: 07 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, VALDEMAR LUDVIG (Substituto convocado), ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Gd' or similar, located to the right of the text block.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional interposto em face do Acórdão nº 201-77.511 que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reconhecer o direito de crédito do IPI em relação à operação anterior isenta (fls. 899/902).

O recurso foi interposto com amparo no art. 32, I, do Regimento Interno. Alegou a ilustre representante da Fazenda Nacional que houve contrariedade à lei, pois o princípio da não-cumulatividade, adotado pela Constituição, consiste em compensar o imposto que é devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas etapas anteriores. Assim, se nada foi cobrado na etapa anterior, não há o que compensar e, portanto, não há ofensa ao aludido princípio. Requereu o acolhimento de suas razões para o fim de que seja reformado o acórdão recorrido e restabelecida a decisão de primeira instância.

Por meio do despacho nº 201-218 de fls. 914/915 a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho admitiu o recurso especial por estar demonstrada a contrariedade à lei.

Regularmente notificada do Acórdão nº 201-77.511, do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 10/08/2005, o sujeito passivo absteve-se de apresentar contra-razões e recurso especial da parte que lhe foi desfavorável.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se pode verificar, o objeto do recurso voluntário foi o direito de crédito de IPI em relação às entradas de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero.

A Câmara recorrida deu provimento parcial quanto ao crédito nas entradas de insumos isentos, com base na interpretação do texto constitucional que teria sido fixada pelo STF no RE nº 212.484-2, uma vez que Administração Pública estaria obrigada a seguir aquela orientação por força do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346/97.

O ilustre relator do acórdão recorrido, Conselheiro Jorge Freire, ressaltou seu entendimento pessoal no sentido de que aquelas aquisições não davam direito ao crédito de IPI, mas se curvava ao entendimento do STF porque a isto estaria obrigado pelo art. 1º do Decreto nº 2.346/97.

A questão a ser deslindada por este colegiado reside em saber se a decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484-4 enquadra-se ou não no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 para se tornar vinculante para a Administração Pública.

A vinculação instituída pelo referido decreto exige que a decisão proferida pelo STF fixe de forma **inequívoca** e **definitiva** a interpretação do texto constitucional.

A decisão proferida no RE nº 212.484-4 é sem dúvida definitiva, na medida em que transitou em julgado nos termos em que foi proferida. Entretanto, não se pode afirmar com a mesma certeza que seja inequívoca.

Com efeito, no julgamento do RE nº 212.484-2, o relator, Ministro Ilmar Galvão foi vencido, prevalecendo a tese do Ministro Nelson Jobim, de que *"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."*

Naquele julgamento os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que ressaltaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencerem de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na operação anterior. Vale transcrever os trechos mais significativos dos votos dos Ministros Sidney Sanches e Néri da Silveira no RE nº 212.484-2.

Ministro Sydney Sanches:

Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II –



será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator.

Ministro Néri da Silva:

Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.

No que concerne ao IPI, não houve modificação; à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constituição n.º 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário.

Essas dúvidas parecem ter contaminado o julgamento do RE nº 353.657-5, relativo ao crédito pela aquisição de insumos tributados com alíquota zero. Neste julgamento que ainda não se encerrou (vide informativos 361 e 374 do STF), o STF sinalizou uma mudança de entendimento, tendo em vista que os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie acompanharam o Relator, Ministro Marco Aurélio, que adotou a tese do não cabimento do crédito na hipótese de insumo adquirido com alíquota zero. Segundo o Ministro Marco Aurélio, *não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência.*



No Informativo nº 361 do STF está consignado que o relator do RE nº 353.657-5, Ministro Marco Aurélio, entendeu que admitir o crédito de IPI quando a operação anterior é desonerada implica a violação do art. 153, § 3º, II da CF, pois a não cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente.

Tendo em vista a vacilação dos Ministros do STF, claro está que não se pode atribuir à interpretação consagrada no RE nº 214.484-2 a qualidade de inequívoca. Logo, sendo definitiva, mas não sendo inequívoca, tal interpretação não se enquadra perfeitamente nos requisitos do art. 1º do Decreto nº 2.436/97 e, portanto, não se reveste de caráter vinculante para a Administração.

Na verdade, o argumento que norteou o julgamento do RE nº 212.484-2, foi no sentido de que a não admissão do crédito na aquisição de insumos isentos frustraria a finalidade da isenção, a qual, na ótica do Ministro Jobim, seria a redução do preço dos produtos finais.

Acontece que as isenções podem ter outras finalidades que não a redução do preço final dos produtos, como ocorre no caso de se dar um incentivo a determinado setor da atividade econômica ou no caso do art. 151, I, da CF/88, que admite a concessão de incentivos regionais destinados a permitir o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico do país.

Nestas duas hipóteses, parece-me que estaria plenamente justificado o diferimento do tributo que foi condenado pelo Ministro Nelson Jobim.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o legislador elabora a lei instituidora do imposto de forma que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior.

O art. 27, III, "a" da Lei nº 4.502/64, atendeu plenamente ao desígnio constitucional quando estabeleceu que o imposto a recolher deve ser calculado subtraindo-se do imposto devido pelas saídas o imposto que foi pago na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

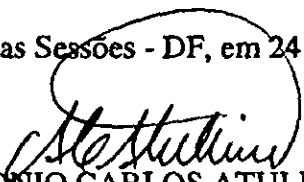
Jobim

J

Portanto, considerando que nos casos de aquisição de produtos isentos, não tributados e tributados com alíquota zero não há destaque e nem pagamento de imposto na aquisição, não há garantia do direito ao crédito nestas operações.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para reformar o acórdão recorrido e, em consequência, restabelecer a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 24 de julho de 2006


ANTONIO CARLOS ATULIM



Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora.

Ouso divergir do ilustre Relator no que diz respeito ao ressarcimento de IPI no caso das aquisições de produtos isentos.

A União, na esteira da característica extrafiscal do IPI, como meio de redirecionar a industrialização para as regiões menos desenvolvidas do país, normalmente Norte e Nordeste, ou para estimular o desenvolvimento de determinadas atividades, ou, ainda, para aumentar a atividade voltada para um determinado fim, como, por exemplo, a fabricação de produtos para exportação, criou os chamados créditos incentivados, que são aqueles concedidos a título de estímulos fiscais sem nenhum vínculo com o princípio constitucional da não-cumulatividade.¹

O incentivo pode garantir a manutenção e a utilização de um crédito não permitido normalmente ou até mesmo permitir a presunção do crédito, de acordo com parâmetros estipulados em lei.

Dentro da categoria “créditos incentivados” existem créditos que são presumidos pelo próprio contribuinte, de acordo com os ditames da legislação. Como os demais, eles também derivam de permissão legal, porém não vêm destacados nas notas fiscais de aquisição, seguindo uma sistemática toda própria de apuração e, às vezes, de aproveitamento.

Todas as formas de créditos incentivados tem a sua previsão legal. O crédito presumido sobre os insumos desonerados do IPI, ao contrário, não encontra amparo na legislação, mas sim e fundamentalmente em decisões do Poder Judiciário, que quando advindas das Cortes superiores, possuem a competência de interpretar a Constituição Federal.

¹ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI*. Imposto sobre Produtos Industrializados. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 219.



No caso de crédito presumido relativo aos insumos isentos, o Poder Judiciário já se manifestou, pela sua mais expressiva Corte Suprema. Didaticamente, a situação pode ser hipoteticamente demonstrada pelo seguinte exemplo ².

"A" é contribuinte do IPI e fabrica produto industrializado sujeito à alíquota positiva do IPI (40%). Em razão de circunstâncias legais (estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, por exemplo), a saída de seu produto é isenta. "B" é estabelecimento industrial que adquire o produto de "A", por R\$ 5.000,00, para utilização no seu processo produtivo. O produto fabricado por "B" também possui alíquota positiva (20%) e é vendido por R\$ 10.000,00. O valor do imposto destacado na nota fiscal por "B" é R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00), que será levado a débito no seu Livro de Apuração do IPI. O imposto pago na compra do insumo, se não houvesse a isenção, seria de R\$ 2.000,00 (40% de R\$ 5.000,00), que teria sido levado a crédito no citado livro de apuração. No fechamento do período, em condições normais, o contribuinte "B", neste caso, não teria imposto a recolher, pois no confronto de R\$ 2.000,00 de crédito com R\$ 2.000,00 de débito, resultaria saldo zero. Entretanto, dada a isenção, se "B" não tiver autorização para presumir o crédito, terá que pagar R\$ 2.000,00, o que, segundo os defensores desta tese, anularia todo o efeito da isenção concedida na fase anterior da cadeia produtiva, além de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade.³

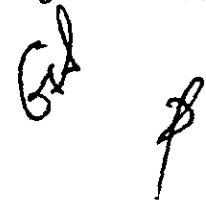
Historicamente, retornando no tempo, tem-se que a discussão envolvendo o creditamento do IPI não pago por motivo de isenção surgiu em 1991, no Rio Grande do Sul, com o MS 91.0009552-4, conforme informa o Min. Nelson Jobim, do STF, no julgamento da Reclamação nº 892 / RS.⁴ O juízo da 8ª Vara Federal de Porto Alegre, ao apreciar o Mandado de Segurança, decidiu pela existência do direito líquido e certo da empresa de abater do IPI devido sobre os produtos industrializados, no momento da saída de seu estabelecimento, o valor-crédito do IPI potencialmente incidente na operação anterior, na qual foram adquiridos produtos industrializados sujeitos à isenção da Zona Franca de Manaus.

Posteriormente, o TRF da 4ª Região confirmou a decisão de 1º grau, dela tendo recorrido a União, impetrando o RE nº 212.484/RS. O acórdão proferido

² Peço vênica para reproduzir excertos do brilhante voto integrante do Acórdão nº 202-16590, de que me valo como se minhas fossem as razões lá expostas.

³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre produtos industrializados)*, p. 51.

⁴ STF. Reclamação nº 892 / RS. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 31 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.



pelo STF no julgamento deste RE, concluído em 05/03/98, relatado pelo próprio Min. Jobim, recebeu a seguinte 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.”⁵

Esta decisão do STF fez precedente e passou a fundamentar as decisões seguintes do STF, seguidas desde logo pelo STJ, pacificando-se a questão do direito ao crédito presumido sobre as aquisições isentas na esfera do judiciário. O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPI⁶ sobre o valor da operação.⁷

A conclusão a que se chega é que o sistema de crédito presumido pretendido pela interessada vai de encontro com a interpretação do Judiciário, na aplicação do discutido princípio da não-cumulatividade na forma determinada pela CF/88.

Desde o julgamento do Recurso Extraordinário 212.484-2/RS, julgado pelo Pleno do STF em 05/03/98⁸, aquela Corte vem, sistematicamente, entendendo que, especificamente em relação aos insumos adquiridos sob o regime de isenção, hipótese objeto da lide, o creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção não ofende à CF (art. 153, §3º, II).

⁵ STF. RE nº 212.484 / RS. Relator: Min. Ilmar Galvão. Rel. Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 5 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 25 out. 2003.

⁶ Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI/2002. Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 out. 2003.

⁷ Conclusão extraída do voto do Min. Nelson Jobim, no julgamento do RE nº 212.484 / RS, em que se analisou detalhadamente a alíquota do xarope de refrigerante (40% e, posteriormente, 27%), bem como dos precedentes do STF relativos ao ICM, de vez que este tributo tem sempre alíquotas positivas.

⁸ D.J. de 27/11/1998.



A não admissão do creditamento acarretaria a supressão dos efeitos pretendidos pelo próprio governo ao conceder a desoneração tributária para um dos elos da cadeia produtiva, uma vez que o adquirente acabaria por suportar toda a tributação quando da venda de seus bens e mercadorias.

Diante do exposto, são essas as razões que me norteiam no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 24 de julho de 2006.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ 