



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

Processo n° 10830.007439/93-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.182 – 3ª Turma
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IPI - Crédito Básico - Aquisição de Insumos Isentos
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ISOLADORES SANTANA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1990 a 30/09/1993

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 Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Ivan Allegreti (substituto convocado), Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IPI (fls. 02 a 34) que exige da contribuinte o imposto decorrente, dentre outras infrações, da glosa de créditos oriundos de aquisições de insumos isentos.

Julgando o feito, a Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão 202-16.485, de 10 de agosto de 2005, que traz a seguinte ementa, transcrita na parte que interessa ao julgamento nesta instância::

CREDITAMENTO DO VALOR FICTO REFERENTE AOS INSUMOS QUE GOZAM DE ISENÇÃO DO IMPOSTO. JURISPRUDÊNCIA.

Como já decidido pelo plenário do STF, não ocorre ofensa h CF/1988 (art.153, § 3 2, II) quando o contribuinte de IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso provido em parte.

Após proferido o acórdão acima a contribuinte apresentou pedido de desistência parcial do recurso interposto, por aderir ao parcelamento excepcional (MP 303, de 2008). A desistência alcançou, apenas, os débitos remanescentes do Acórdão 202-16.485, permanecendo o litígio quanto ao direito de crédito decorrente da entrada de insumos isentos.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial requerendo a reforma do acórdão vergastado, para que não seja reconhecida o direito aos créditos em comento.

O recurso foi admitido, conforme Despacho 3300-0239, de 2010 (fls. 1121/1122).

A contribuinte foi cientificada do despacho acima citado, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade. Dele conheço.

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão do direito ao crédito básico do IPI na aquisição de insumos isentos.

A questão é por demais conhecida e foi 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, dispendo 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 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 do processo produtivo, quanto menor for a taxaço 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 prevelecer o entendimento de que, a exemplo do que se

reconhecera 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 seqüência 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.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Procuradora da Fazenda Nacional, para negar o direito ao crédito do IPI quanto às aquisições de insumos isentos.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

Processo nº 10830.007439/93-81
Acórdão n.º **9303-003.182**

CSRF-T3
Fl. 1.266

CÓPIA