



CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.008667/2003-79
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.188 – 3ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2013
Matéria IPI- Créditos Básicos - Insumos isentos
Recorrente ELECTROLUX DO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1998 a 02/09/1998

RESSARCIMENTO DE IPI. INSUMOS ISENTOS.

Não há direito ao aproveitamento dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

assinado digitalmente

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS (Presidente Substituto)

assinado digitalmente

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (presidente).

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 30/09/2015

por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 09/10/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 09/10/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), apresentado tempestivamente pelo sujeito passivo em face de acórdão que negou, por unanimidade de votos, provimento ao recurso voluntário, sob a seguinte ementa:

Relator: Odassi Guerzoni Filho Acórdão: 20312.119

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração . 01/07/1998 a 02/09/1998

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO JUDICIAL. Afasta-se a eficácia de Protesto Judicial formulado pela recorrente para interromper prazo prescricional, em face de sua aplicabilidade depender de eventual questionamento junto ao Poder Judiciário.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECRETO nº 20.910/32. PRESCRIÇÃO. Eventual direito a pleitear-se ressarcimento de créditos básicos de prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Período de apuração: 03/09/1998 a 31/12/2000

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS. O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

O contribuinte apresentou Recurso Especial alegando que o não aproveitamento dos créditos referente à aquisição de produtos isentos representa infração às normas legais e constitucionais acerca do princípio da não cumulatividade.

Em contrarrazões a PGFN pugna pela manutenção do acórdão proferido pelo colegiado *a quo*. Apresenta, em síntese, a mesma fundamentação jurídica esposada na decisão ora recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A discussão que devo travar diz respeito à possibilidade de aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos.

Essa matéria foi tratada com maestria no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 0203029 da Segunda Turma da CSRF, que utilizei no presente voto e adoto as mesmas razões de decidir.

"A solução da primeira questão cinge-se em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao resarcimento de créditos desse tributo referente à aquisição de matéria-prima isenta. 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 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." DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 30/09/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 09/10/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SA

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 nº 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 nº 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, consequentemente, 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".

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 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 taxação sobre as entradas (materias-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 "h" 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, o resultado é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto, o resultado é inverso ao da anterior.

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 tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional."

Esse voto demonstra o conhecimento do Presidente da 3ª Seção do CARF acerca das matérias resarcimento e não cumulatividade. Traz uma minuciosa explanação teórica sobre os sistemas adotados em nossa legislação.

Uma vez conhecidas as sistemáticas, não há como aceitar creditamento em uma das fases, se fase anterior estiver totalmente desonerada, sob pena de deslocar todo o gravame fiscal para a fase seguinte.

No caso dos autos, a fase anterior foi completamente desonerada em virtude da isenção. Portanto, na esteira de raciocínio adotada, afasto a possibilidade de aproveitamento na escrita fiscal de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos.

Diferente do que aduz a recorrente, o princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

O indigitado princípio, insculpido no art. 153, §3º, inciso II da CF/88 determina: “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

A argumentação da recorrente é de que faz jus aos créditos relativos às aquisições dos insumos isentos, em razão do princípio da não-cumulatividade. Contudo, se nada foi cobrado na etapa anterior, não há do que se ressarcir como também não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Convém notar, outrossim, que a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o § 6º do art. 150 da Carta Magna, e não existe lei que ampare os créditos pretendidos. Inclusive, o crédito presumido é um instituto utilizado pela legislação tributária em situações específicas, em geral a título de incentivo ao desenvolvimento regional e à exportação e como resarcimento nas operações previstas.

Desta forma, não havendo previsão legal para créditos decorrentes de insumos isentos, não há que se cogitá-los.

Por considerar indevidos os créditos supracitados, prejudicada está sua análise quanto à efetividade do protesto judicial para fins de interrupção da prescrição em relação ao exercício do direito à repetição do indébito.

Da mesma forma, a decisão recorrida é sustentada em decisões do E. STF, como se constata pelas citações a seguir:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO 551.2444(798)
PROCED. : SANTA CATARINA
RELATOR : MIN. GILMAR MENDES
RECTE.(S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECDO.(A/S) : DANICA TERMOINDUSTRIAL LTDA
ADV. (A/S) : CELSO MEIRA JUNIOR E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI*

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão que reconheceu direito ao crédito de IPI nos casos de insumos adquiridos sob o regime de isenção, ou não-tributação ou sujeitos à alíquota zero.

O acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado por esta Corte. No julgamento dos RREE 370.682, Rel. limar Galvão, e 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 15.2.2007, decidiu-se que a admissão do creditamento de IPI, nas hipóteses de produtos favorecidos pela alíquota zero, pela não-tributação e pela isenção, implica ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Carta Magna.

O Plenário desta Corte decidiu, ainda, não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (REQO 353.657, Rel. Marco Aurélio, sessão de 25.6.2007).

Assim, conheço do recurso e dou-lhe provimento (art. 557, caput, do CPC). Fixo os ônus da sucumbência em 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa devidamente atualizado.

Publique-se.

Brasília, 10 de agosto de 2007.

Ministro GILMAR MENDES Relator

Documento assinado digitalmente.”

(DJe nº 115/2007 terça-feira, 02 de outubro Supremo Tribunal Federal 146)

RE 566551 AgR / RS RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 06/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJe076 DIVULG 29042010 PUBLIC 30042010

EMENT VOL0239908 PP01798Parte(s)

AGTE.(S) : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CARINHOSA LTDA

ADV.(A/S) : BEATRIZ MARTINHA HERMES

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa

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.

E, relativamente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, merece ser mencionada a Súmula CARF nº 18:

“A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”

À luz do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

assinado digitalmente

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

CÓPIA