



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10980.008668/2003-13
Recurso nº 203-138.597 Especial do Contribuinte
Matéria IPI - Ressarcimento pertinente a creditamento de insumos isentos
Acórdão nº 02-03.677
Sessão de 26 de novembro de 2008
Recorrente ELECTROLUX DO BRASIL S/A (sucessora de Regreferação Paraná S/A)
Interessado Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

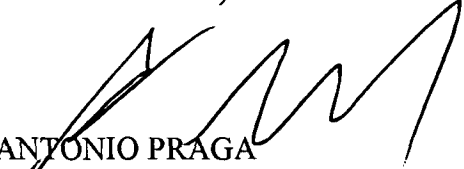
PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO BÁSICO DE IPI.

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 insumos isentos.

Recurso Especial Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado), Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento ao recurso.

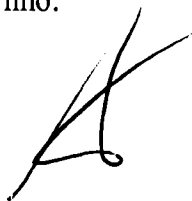

ANTONIO PRAGA
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

FORMALIZADO EM: 17 SET 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto Convocado), Henrique Pinheiro Torres (Relator), Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto Convocado) e Antonio Praga (Presidente).

Ausentes justificadamente os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

Por bem relatar, transcrevo o relatório do acórdão recorrido do Conselho de Contribuintes:

Trata o presente julgamento de analisar Recurso Voluntário por meio do qual a interessada contesta decisão da 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-9.408, de 24 de agosto de 2006, que, por sua vez, indeferiu sua Manifestação de Inconformidade apresentada em face do desprovemento de seu Pedido de Ressarcimento de IPI, formulado em 03/09/2003 (fl. 1), relativo a créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos. O valor do pedido é de R\$ 680.997,82, nele incluída a atualização monetária pela taxa Selic; refere-se ao período de janeiro de 1999 a dezembro de 2000; e foi formulado sob o argumento de que deve prevalecer o princípio da não-cumulatividade.

O Acórdão da DRJ foi assim ementado:

IPI – RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS Não há previsão legal para aproveitamento de créditos fictos relativos à aquisição de insumos isentos.

Solicitação Indeferida.

No recurso voluntário, que, praticamente, contém os mesmos termos da Manifestação de Inconformidade, ressalta a recorrente os seguintes pontos, em resumo: a) o dever de obediência do Fisco ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade nas operações que envolvem a tributação por IPI, mormente quando se trata de entradas isentas e de saídas tributadas; b) desnecessidade de lei que autorize a restituição de créditos advindos de operações de entradas isentas de IPI, haja vista o citado princípio; c) a vinculação da Administração Pública Federal às decisões definitivas do STF que fixem interpretação do texto constitucional; d) o valor análogo e/ou indicativo que possuem os arestos colacionados pelo contribuinte quando de sua manifestação de conformidade; e) a importância da adequação do protesto judicial como via para proteção do direito ao crédito do IPI, em face de uma eventual alegação quanto à ocorrência da decadência/prescrição.

Registro ainda ter constar de seu pedido menção ao Processo Judicial nº 2001.34.00.008486-6 (Protesto Judicial) onde busca prover a



conservação e ressalva de todos os direitos e pretensões materiais e processuais relativamente ao assunto (recuperação e/ou reconhecimento de créditos nas entradas isentas, com alíquota zero, ou não tributadas de matérias-primas, produtos intermediários ou insumos diversos que compõem produtos industrializados tributados normalmente, quando das saídas), inclusive com a interrupção do prazo prescricional.

A deliberação atacada assim ementou a decisão proferida:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000 IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.

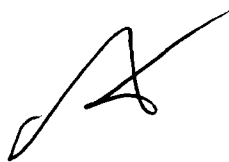
O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais 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.

Por meio do Despacho nº 203-372/2007, fl. 157, o Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial interposto quanto à discussão sobre se há crédito de IPI em razão de aquisição de insumo aplicado na fabricação de produtos isentos.

A PGFN apresentou, fls. 159/171, contra-razões ao especial interposto defendendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão posta em debate diz respeito ao creditamento de IPI pertinente a insumos que gozavam de isenção deste imposto.

A solução dessa questão cinge-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 acobertada 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 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 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 sob ao abrigo de isenção do imposto não implica, absolutamente, em afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2008.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES 