



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13709.000629/2003-85
Recurso nº 261.886 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.596 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria IPI
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SOLVENTES, TINTAS E VERNIZES
TEMPO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA.
OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO.

Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 10.

Nos termos de Súmula Administrativa do Segundo Conselho de Contribuintes aprovada em sessão de 18 de setembro de 2007, “a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI”.

IPI CRÉDITOS SOBRE INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IMPOSTO.
INAPLICABILIDADE.

Incabível o aproveitamento de créditos de IPI relativos a entradas em que não houve o pagamento do imposto, por qualquer que seja o motivo, inclusive a isenção.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. RESSARCIMENTO. CÔMPUTO DE JUROS.
IMPOSSIBILIDADE.

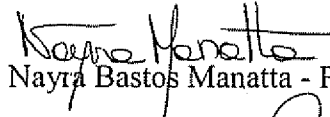
Não havendo previsão legal para a adição de juros a valores postulados em ressarcimento, não se pode deferi-los por analogia ou equidade, nem sob o argumento de desnecessidade de lei por se tratar de atualização do valor do crédito. A taxa Selic não é índice de correção monetária mas sim taxa de juros prefixados.

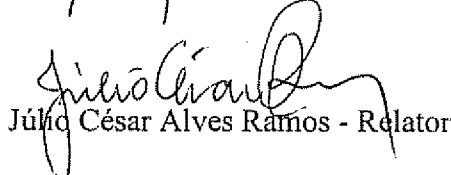
Recurso Negado.

1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acorda os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Ali Zraik Junior, Fernando Luiz Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan, que davam provimento parcial quanto aos isentos.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Júlio César Alves Ramos - Relator

EDITADO EM 27/07/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Digite em caixa baixa o nome dos conselheiros presentes à sessão.

Relatório

Em 04 de abril de 2003, a contribuinte acima qualificada protocolou perante a Secretaria da Receita Federal pedido de ressarcimento de IPI cumulado com declarações de compensação ambos formalizados em papel.

O objeto do direito creditório seriam aquisições de insumos tributados pelo IPI à alíquota zero e isentos utilizados no seu processo produtivo de produtos submetidos ao gravame do imposto. O formulário concernente ao pedido de ressarcimento indica como período de apuração do valor postulado o primeiro trimestre de 2003.

Aos formulários fez juntar a postulante, entre outros documentos, planilha (fls. 33 a 48) de sua própria elaboração em que se demonstra que, em verdade, os insumos deram entrada em seu estabelecimento desde o primeiro mês do ano de 1999. Aí também se observa que se utilizou, para todas as entradas, alíquota de 10%. Embora longa, a planilha não discrimina quais são os produtos adquiridos nem explica se a alíquota utilizada é a do(s) produto(s) que industrializa. Demonstra ademais que se adicionou a taxa selic aos “valores originais” dos créditos.

Ao pedido também anexou o contribuinte longa petição em que apresenta os motivos da pretensão, inclusive para o abono de juros calculados com base na taxa Selic. Embora igualmente longo, tal documento tampouco esclarece de quais produtos se trata nem qual a alíquota prevista na TIPI para os isentos.

O direito creditório foi indeferido pela Derat Rio de Janeiro, ao entendimento consolidado na SRF de que descabe crédito de IPI em aquisições que não sofrem a efetiva

exigência tributária seja por alíquota zero, não tributação (produtos NT na TIPI) seja ainda em razão de isenção deferida.

Esse entendimento foi ratificado pela DRJ Santa Maria, em julgamento de manifestação de inconformidade tempestivamente ofertada. Em consequência, não se homologaram as compensações comunicadas procedendo-se à cobrança do crédito tributário que a empresa pretendeu extinguir.

Em ambas as decisões, no entanto, considerou-se que os produtos adquiridos submetem-se à alíquota zero do IPI. Nelas não se fala em produtos isentos.

E é contra ela que formaliza o interessado o presente recurso voluntário. Nele, embora continue a afirmar que sua postulação diz respeito também a produtos isentos não postula a nulidade das decisões anteriores. Limita-se, em verdade, a repetir a existência de jurisprudência que autorizaria o crédito postulado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

Tomo por tempestivo o recurso. É que, embora ilegível a data aposta na página inicial da petição que o veicula (fl. 261 dos autos), observa-se que entre a ciência da decisão (19/9/2008, consoante AR de fl. 260) e o despacho de encaminhamento a este Conselho (fl. 266) sequer se completaram os trinta dias regulamentares. Como, além disso, discute-se matéria afeta a esta Terceira Seção do CARF, conheço do recurso.

E para negar-lhe provimento.

Antes de adentrar o cerne da discussão, cumpre, preliminarmente, destacar, mais uma vez, que não se sabe a exata natureza dos produtos adquiridos, pois eles não se encontram discriminados em nenhuma das mais de 300 folhas que compõem os autos. Apesar disso, as instâncias administrativas superadas consideraram-se tratar-se exclusivamente de produtos submetidos à alíquota zero do imposto.

E embora não seja isso que está dito tanto na petição como na planilha elaboradas ambas pelo contribuinte, o fato é que ele tampouco se dignou a esclarecer o fato quer em sua manifestação de inconformidade, quer em seu recurso ora em exame. Mais ainda, não pugnou nulidade por cerceamento de seu direito de defesa em virtude dessa aparentemente não fundamentada conclusão.

Destarte, entendo prescindível o esclarecimento acerca da natureza efetiva dos produtos adquiridos – quais são, se são mesmo matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem e se são isentos ou de alíquota zero. Quanto a esse último aspecto porque, hoje, mesmo a circunstância de serem isentos não leva ao reconhecimento do direito neste colegiado, embora, no caso de isentos, não seja unânime o entendimento.

Passo, então, ao exame do direito, no que apenas reproduzo voto já proferido em outros julgados.



E tenho entendimento inteiramente concorde com as argumentações aduzidas na decisão. E isso tanto em relação ao princípio da não-cumulatividade como à aplicação a outros contribuintes das decisões emanadas do STF.

Deveras, a tese de que o registro fiscal de créditos em tais situações é necessário, pois, em caso contrário, ter-se-ia mero diferimento do imposto e não se cumpriria o que prevê o princípio da não-cumulatividade foi inicialmente esboçada em relação aos produtos isentos. Posteriormente, o STF a estendeu aos produtos de alíquota zero e aos NT na TIPI. Data máxima vênia, mesmo em relação aos isentos não consigo chegar à mesma conclusão.

Antes de adentrar o exame com respeito aos produtos isentos, cumpre o registro de que nas outras duas hipóteses – alíquota zero ou não tributação – sequer a Corte Máxima tem mantido a possibilidade desse registro. É que ali prevaleceu o entendimento de que é inaceitável a utilização de alíquota instituída para outro produto ou a adoção da média das alíquotas, seja dos produtos comprados, seja dos produtos vendidos.

Essa definição motivou, no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes a adoção da Súmula que afasta o aproveitamento quando se trata de insumos de alíquota zero. Refiro-me à Súmula nº 10 do Segundo Conselho de Contribuintes publicada em 24 de setembro de 2007. Sua adoção, como se sabe, é obrigatória a teor do que dispõe, hoje, o art. 62 do Regimento do CARF, baixado pela Portaria MF 256/2009.

Impossível, pois, sua rediscussão administrativa, esta deve ficar restrita aos produtos isentos, visto que também em relação aos NT não há mais decisão do STF cuja aplicação se possa postular.

Ocorre que mesmo em relação aos isentos, não vejo como se possa reconhecer o crédito. E para elucidar este ponto cumpre ressaltar que, ao lado do princípio ora em discussão, o IPI é regido também pelo princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É por força deste último que as alíquotas aplicáveis a produtos diferentes são diferentes, e é também por sua aplicação que se concedem benefícios fiscais a alguns produtos isoladamente, que não se estendem aos demais, mesmo àqueles que os utilizem como insumos. De não ser assim, cairíamos no absurdo de que uma eventual redução de alíquota do fumo (hoje tributado sob alíquota específica, quando já submetido a beneficiamento) deveria atingir também o cigarro que o usa como insumo; ou que um produto oriundo da Zona Franca de Manaus (ZFM) fosse usado como insumo na fabricação, em outra região do País, de armas e que essas armas de alguma forma se deveriam beneficiar daquela isenção...

Assim, quando se isentam, por exemplo, produtos industrializados na ZFM, pretende-se reduzir o valor cobrado por estes produtos como produtos finais, permitindo que eles compitam com os produzidos em outras regiões do país. Essa redução se materializa no valor total da nota fiscal, que passa a não mais incluir qualquer parcela a título de IPI. Cumpre-se, assim, plenamente, o objetivo da legislação, que foi, repita-se, beneficiar os produtos da ZFM e não os com ele produzidos.

Reforça o argumento a consciência de que o princípio da não-cumulatividade visa sim a impedir o chamado efeito cascata, caracterizado pela acumulação em etapas posteriores de imposto **cobrado** numa etapa anterior. Aqui, a expressão negritada é da própria Carta Magna (art. 153, § 3º, II). Quando um produto é beneficiado com isenção, o imposto não é cobrado, e, respeitadas todas as opiniões em contrário, não vejo como entender não cobrado como sinônimo de cobrado. Sinônimo de cobrado pode ser o usado pelo CTN, em seu artigo



49: pago. Ora, a simples leitura desses dispositivos leva à inexorável interpretação de que para existir crédito é preciso que tenha havido imposto exigido, cobrado, pago, na etapa anterior. Se o imposto cobrado, exigido, pago é zero, zero é também o crédito.

E isto como dissemos acima em nada ofende o princípio da não-cumulatividade, desde que se parta do único raciocínio correto: o que se pretende com o princípio da não-cumulatividade é evitar a sobreposição de imposto sobre imposto; é garantir que apenas o montante devido (base de cálculo vezes alíquota, na sistemática ad valorem, mais comum de tributação) de cada produto seja, **em qualquer hipótese**, o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos. Este valor pode estar concentrado em uma única etapa ou distribuído ao longo de todas as operações necessárias à produção daquele bem, não importa.

Enfatizando este último ponto: sob a não-cumulatividade uma etapa que adicione R\$ 100,00 na produção de um bem tributado a 10% pelo imposto pode pagar qualquer valor superior a R\$ 10,00, limitado esse valor apenas ao que resulta da aplicação da alíquota sobre o **valor total da operação**. Tudo depende de quanto já tenha sido cobrado nas etapas anteriores. Mantendo, então, o exemplo e supondo que R\$ 1.000,00 sejam o valor total da operação, a legislação (começando pela própria Carta Política) está a exigir que a industrialização e saída desse produto seja tributada no valor de R\$ 100,00. Esse valor pode, perfeitamente, ser recolhido unicamente pelo produtor final – caso não possua créditos – ou então ser distribuído ao longo da cadeia produtiva, no caso de os insumos adquiridos e empregados já estarem, eles próprios, sujeitos ao imposto.

Assim, supondo que o produtor acima adquira insumos com imposto destacado no montante de R\$ 50,00, ele deverá recolher apenas os R\$ 50,00 faltantes; se passa a ser isento o produto que lhe serve de matéria-prima, ele passa a recolher os R\$ 100,00 **devidos**. Não há nisso nenhum diferimento, há simplesmente a exigência do valor que a legislação estabelece para este produto. Do contrário, o produto final, **que não foi objeto de qualquer benefício fiscal**, teria recolhido apenas R\$ 50,00 quando a legislação lhe exige R\$ 100,00.

Destarte, ainda que respeite as abalizadas opiniões em contrário, entendo que não integra o “objetivo da isenção” concedida a dado produto beneficiar aquele que é produzido utilizando-o como matéria prima ou produto intermediário ou material de embalagem. O que se pretendeu foi desonerar um dado produto, como produto final, de modo a que pudesse competir com um concorrente produzido em condições mais favoráveis, por exemplo, quanto à distância dos principais centros consumidores. Por isso, entendo que, data máxima vênia, não pode haver conclusão mais equivocada do que aquela que apregoa que a ausência de creditamento anularia o efeito isencional! Com a isenção conseguiu-se efetivamente reduzir o montante pago pelo comprador e era isso o tudo que se queria, nada mais! Se antes da isenção o produto não tinha condições de competitividade porque seu custo original (sem o imposto) é maior, consegue-se, retirando a tributação, igualá-lo ou, pelo menos, aproximá-lo das condições prevalentes em outras regiões.

Repita-se: não é lícito supor que o legislador, ao instituir isenção para o produto A, pretendia alcançar também o produto B – isso é jogar por terra o princípio da seletividade. Quando a legislação efetivamente o pretendeu, fê-lo expressamente: vide o art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, que concede ao industrial comprador de produtos industrializados com isenção na Amazônia Ocidental, para uso como insumo em seu processo produtivo, um crédito ficto, calculado como se a tributação efetivamente existisse. Ora, sendo



cedição que a lei não contém palavras vazias, para quê se teria editado uma norma que apenas diz o que já está previsto na Constituição?

A apontada incongruência com o ICMS que, embora igualmente não-cumulativo, tem expressa negativa constitucional quanto à possibilidade de creditamento, decorre de que este incide sobre a operação, enquanto o IPI, sobre o produto. Por isso, para o ICMS é lícito falar em mero diferimento. No entanto, naquele tributo a nova operação, ainda que com o mesmo produto, é totalmente independente da anterior, **diferentemente do que ocorre com o IPI**. O inciso II do § 2º. do art. 155 da CF longe de constituir uma antinomia, realiza a perfeita equiparação dos dois impostos. De fato, se a operação seguinte, no caso do ICMS, não gozou de benefício, deve ser tributada integralmente. Substitua-se “operação” por “produto”, no caso do IPI, e a norma é a mesma. Dispensável essa ressalva quanto a este último face ao princípio da seletividade, obrigatório neste, e apenas facultado ao ICMS.

Não é demais ressaltar que as isenções do IPI são, em geral, de caráter objetivo (Lei 4.502/64, art. 9º); atingem, portanto, o produto e acompanham-no enquanto este continuar sua vida econômica. Por exemplo, o produto industrializado na ZFM é isento mesmo quando sai daquela região e se submete a uma nova operação sujeita ao IPI, desde que o produto continue o mesmo (v.g. remessa a uma filial atacadista, sem uso da suspensão admitida, e posterior saída dessa filial: Parecer CST 1.367/79). A isenção o acompanha e lhe é indissociável, não fica restrita à operação em que se originou. Quando, porém, esse produto desaparece, incorporado que tenha sido na produção de outro, não há mais como se falar nessa isenção, cabendo perquirir se o novo produto goza de algum benefício.

É possível, por isso, distinguir ao menos três alcances de incentivos fiscais concedidos por meio de isenções na área do IPI. O mais restrito alcança apenas o valor adicionado na etapa beneficiada. Ele ocorre quanto um produto é isentado mas não se assegura expressamente a manutenção do crédito relativo aos insumos nele aplicados. Mesmo antes da edição da Lei 9.779 não conhecemos exemplo concreto. Mesmo ali mantinha-se o direito ao crédito, embora nem sempre assegurando o ressarcimento em dinheiro (caso, aliás, da ZFM).

Nesse caso, o imposto efetivamente pago na aquisição dos insumos vira custo para o produtor e continua onerando o produto. O benefício, assim, alcança apenas o IPI que seria “acrescido” nesta etapa.

Uma segunda possibilidade (e, como dissemos, a mais comum) autoriza a isenção e a manutenção e amplo aproveitamento (inclusive por ressarcimento) do crédito relativo aos insumos. Nesse caso, este IPI dos insumos deixa de integrar o custo de aquisição e o benefício alcança todo o IPI que seria devido sobre aquele produto.

Ambas as modalidades visam a reduzir o preço final do produto isentado, mas na condição de produto final. Quando este produto integra uma cadeia produtiva, seus efeitos não se estendem. Não se trata, como disse, de diferimento, mas sim do respeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, tão constitucional quanto o da não-cumulatividade.

Apenas quando o legislador pretende estender tal benefício à etapa seguinte da cadeia produtiva é que age na conformidade do apontado art. 6º. § 1º. do Decreto-lei 1.435/76, isto é, isenta o produto e, **além disso**, autoriza que quem o adquira como insumo registre crédito sobre o que não pagou. E que essa previsão deve ser expressa assegura-o o artigo 150, § 6º da Carta Magna.

Forte nessas considerações, é que entendo impossível o crédito de IPI em qualquer aquisição não efetivamente onerada pelo imposto, ainda que em razão de isenção deferida aos insumos. E não afeta em nada a conclusão considerar ter havido incidência de IPI nas aquisições beneficiadas com isenção; tanto no texto constitucional como no CTN o que se exige é a cobrança do imposto e não sua incidência.

É certo, porém, que essa minha posição pessoal não tem encontrado guarida nos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Com efeito, ali tem ainda prevalecido o entendimento de que, para os isentos, é válido o registro de créditos. Aquela instância final apenas reviu, por enquanto, tal posicionamento quando a desoneração decorra de não incidência ou redução a zero da alíquota.

Não tendo ela, no entanto, efeito erga omnes, e não tendo o contribuinte demonstrado ser possuidor de decisão própria nos mesmos termos, impossível aplicar a ele aquele entendimento.


Júlio César Alves Ramos