ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13836.000610/2002-01
CÓPIA

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

Processo nº	13836.000610/2002-01
Recurso nº	132.599 Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-002.383 – 3ª Turma**
Sessão de	14 de agosto de 2013
Matéria	IPI - Ressarcimento de Créditos. Aquisições de Insumos Isentos
Recorrente	Química Amparo Ltda.
Interessado	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI - Créditos Aquisições de Insumos Isentos.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª turma da câmara superior de recursos fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Presidente Substituto

Joel Miyazaki

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente substituto), Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann. Ausente justificadamente o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Relatório

CÓPIA

O relatório do acórdão recorrido encontra-se abaixo transcrito:

> *Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP que considerou improcedente manifestação de inconformidade contra decisão da DRF em Jundiai - SP que indeferira pleito de ressarcimento de crédito de IPI referente a insumos de alíquota zero, isentos e NT.*
>
> *Irresignada, a empresa recorre a este Conselho argumentando que sua pretensão encontra respaldo no principio da não-cumulatividade consoante farta jurisprudência do STF, que junta.*
>
> *E o relatório.*

Julgando o recurso do contribuinte, a câmara *a quo*, negou provimento ao recurso, em acórdão assim ementado:

> ***IPI.*** *RESSARCIMENTO. CREDITO REFERENTE A AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS, DE ALÍQUOTA ZERO E NT. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de matériasprimas, produtos intermediários e material de embalagem de aliquota zero, isentos ou NT não geram direito a crédito de IPI.*
>
> ***Recurso negado.***

A contribuinte interpôs embargos de declaração (fls. 121 a 129) que não foram acolhidos, por falta de pressuposto de admissibilidade conforme despacho de fls. 134 e 135.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso especial (às fls. 139 a 152) ao qual foi dado seguimento parcial em despacho de fls. 155 a 157, exclusivamente em relação ao direito de crédito referentes aos insumos isentos.

Contrarrazões da PGFN às fls. 160 a 171.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Joel Miyazaki - Relator

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

Com a devida licença do eminente Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, reproduzo abaixo excerto de voto de sua lavra acerca do assunto, por bem fundamentar e descrever os princípios e o mecanismo da não-cumulativadade do IPI:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Excerto do acórdão no. 9303-00854 – 3ª. Turma, em sessão de 26 de abril de 2010:

A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate cinge-se A possibilidade de creditamento de IPI pertinente A aquisição de insumos isentos.

A solução do litígio resume-se em determinar se os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados tem direito a ressarcimento de créditos de IPI referente a 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 principio 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 6, 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 principio está insculpido no art. 153, § 3°, inc. II, verbis:

Art. 153. Compete à União instituir imposio sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados

§3º 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 art. 49 e parágrafo único, as diretrizes desse principio e remete à lei a forma dessa implementação.

Art. 49. 0 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. 0 saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

0 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 n° 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 n° 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à aliquota 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. 0 principio 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 aliquota 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

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 aliquotas 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

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 (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 aliquota 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 principio 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

> *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 principio 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 principio da não-cumulatividade ou a qualquer outro dispositivo constitucional.*

Endossando integralmente as considerações acima reproduzidas, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte.

Joel Miyazaki –Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 11/09/2013 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 18/09/2013 por CLEUZA TAKAFUJI