



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

Processo n° 13881.000234/2002-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.954 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente AMSTED MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 06/09/1997 a 03/05/2002

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos extemporâneos de IPI **protocolado em 02/09/2002**, relativo à aquisição de insumos desonerados do imposto no

período compreendido entre 06/09/1997 e 03/05/2002, para emprego na fabricação de produtos tributados, com base no art. 153, § 3º, II, da CF/88.

Por meio do despacho decisório de fls. 545/557, a autoridade administrativa indeferiu o pleito do contribuinte por falta de amparo legal.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte sustentou que tem direito aos créditos fictos de IPI pelos ingressos de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero, devidamente corrigidos pela taxa Selic, com base no princípio constitucional da não-cumulatividade e no que restou decidido no RE nº 212.484-2.

Por meio do Acórdão 20.721, de 01 de outubro de 2008, a 2ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto indeferiu a manifestação de inconformidade em julgado que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

PERÍODO DE APURAÇÃO: 06/09/1997 a 03/05/2002

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

RESSARCIMENTO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

Inexistente previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Solicitação Indeferida

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 21/08/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/09/2012 alegando, em síntese, o seguinte: 1) ao preencher a DCTF do 4º Trimestre de 2001, a empresa informou a apuração do crédito presumido pela sistemática da Lei nº 9.363/96 para o ano de 2002. Entretanto, em momento posterior, retificou essa DCTF alterando a opção para o regime alternativo da Lei nº 10.276/2001. Assim, ao preencher a DCTF do 3º Trimestre de 2002, a empresa informou corretamente a opção pelo regime alternativo da Lei nº 10.276/2001; 2) ainda que tivesse optado pelo regime da Lei nº 9.363/96, na época da opção (4º Trim de 2001) não havia regulamentação que vedasse a alteração do regime de apuração do crédito presumido, o que só passou a existir com o advento do art. 2º da IN 420/2004; 3) mesmo que superada a argumentação contida nos itens anteriores, o contribuinte tem direito de incluir o custo da industrialização por encomenda e a energia elétrica no cálculo do crédito presumido, pois são insumos indispensáveis ao seu processo produtivo. Finalizou sua defesa requerendo o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado, a juntada de provas e demais documentos que se fizerem necessários e o envio da correspondência ao endereço indicado na manifestação de inconformidade.

Regularmente notificado em 18/11/2008 (fl. 692), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/12/2008, no qual reprisou as alegações da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

A questão de mérito a ser enfrentada refere-se à existência do direito ao crédito ficto de IPI pela entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do IPI.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153, da CF/1988 que (...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;** (...).* (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **cobrado** na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

*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.***

Obviamente que imposto “pago” ou “cobrado” quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o

pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... *“dispondo a lei”*... que consta da cabeça do artigo, se pode concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo “imunidade”. O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo “imunidade” no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: *“(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)”* (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7 ed. 1995, p.118).

Por seu turno, Clélio Chiesa define imunidade como sendo *“(...) um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)”* (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores

de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade não houve incidência em nenhuma operação relativa ao produto imune porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um “IPI negativo” no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI em face da vedação constitucional, teria que “pagar” o imposto ao contribuinte via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, “(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9 ed. 1995 pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato

jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura*, quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, IV, § 3º, II da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseguinte, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, IV, § 3º, II da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao “instituir o IPI negativo”, ferindo de morte o art. 150, § 6º da Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF citada pela recorrente, o primeiro precedente sobre o direito de créditos do IPI por aquisições desoneradas ocorreu no RE nº 212.484/RS, relatado pelo Ministro Nelson Jobim, que era um caso em que se tratava de aquisições de xarope para a fabricação de refrigerantes de uma indústria localizada na Zona Franca de Manaus.

No julgamento ocorrido no dia 05/05/1998, o STF decidiu o seguinte:

“Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.”

A partir deste precedente, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer o direito à apropriação de créditos de IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados do imposto em virtude de isenção, alíquota zero e não tributados (insumos que estavam fora do campo de incidência do imposto).

Exemplo disso é o RE nº 350.446, julgado em 18/12/2002, no qual se reconheceu o direito à apropriação de créditos de IPI pela aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero:

“Ementa: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

Isenção e alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

Recurso não conhecido.”

Assim, entre maio de 1998, quando foi julgado o RE nº 212.484, e meados de 2007 o STF reconhecia o direito de os contribuintes se creditarem do IPI quando adquiriam matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sem pagamento do IPI, em razão dessas aquisições serem desoneradas por alíquota zero, isenção ou não incidência.

A situação mudou a partir do julgamento dos RE nº 353.657 e 370.682, julgados em 25/06/2007, por meio dos quais o STF passou a negar o direito de crédito nas hipóteses de aquisições de insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero. Vejamos as ementas:

RE 353.657:

“EMENTA: IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO- AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI- INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto Sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657)

RE 370.682:

“Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.”

A partir de junho de 2007 o Supremo Tribunal Federal passou a não reconhecer o direito de crédito de IPI pelas aquisições sujeitas à alíquota zero e não tributadas.

Surgiu então uma situação de insegurança quanto ao direito de crédito pelas aquisições de insumos isentos.

A revisão da posição do tribunal quanto aos insumos isentos veio em 29/09/2010 no julgamento do RE 566.819/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“EMENTA: IPI- CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI-CRÉDITO- INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário nacional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI-CRÉDITO- DIFERENÇA-INSUMO-ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.”

Por fim, no RE 592.891 foi reconhecida a repercussão geral em relação ao tema direito de crédito de IPI em relação a produtos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, onde o STF decidirá se mudará ou não o entendimento do RE 212.484.

Portanto, ao contrário do alegado pela defesa, o STF tem negado o direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos desoneradas do imposto.

Acrescente-se que em relação ao direito de crédito de IPI pela entrada de produtos sujeitos à alíquota zero, cabe a aplicação da Súmula CARF nº 18, *in verbis*:

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

Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento.

Inexistindo direito ao principal, é desnecessário tecer qualquer consideração quanto à correção pela taxa Selic.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 13881.000234/2002-09
Acórdão n.º **3403-002.954**

S3-C4T3
Fl. 8

CÓPIA