



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 30 / 07 / 04
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

Recorrente : **MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Ribeirão Preto - SP**


IPI - CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. 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, em razão da suspensão obrigatória do imposto, não há valor algum a ser creditado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

Recorrente : MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, fls. 194/199:

“Com fulcro no Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, arts. 32, II; 109; 114; 117; 147; 182; 183, IV; 185; foi lavrado o auto de infração de fl. 03 para exigir R\$ 1.889.740,21 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); R\$ 205.118,31 de juros de mora e R\$1.417.305,02 de multa de ofício.

Segundo a fiscalização, o estabelecimento industrial, intimado e reintimado, não comprovou a origem e legitimidade dos valores lançados a crédito de IPI, sob a rubrica “outros créditos” no livro modelo 8, nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e dezembro de 2000.

Irresignado, apresentou o sujeito passivo a impugnação de fls. 71/99, subscrita pela advogada Cláudia Barcellos Bortolini Missiatto, na qual alegou que não há lei que obrigue a empresa a apresentar justificativa pormenorizada de seus lançamentos contábeis; que o auditor-fiscal sabia que os créditos eram originados de entradas com suspensão; não houve procedimento apático da empresa que justificasse a autuação nos termos em que foi posta; que a suspensão do imposto é uma modalidade de isenção; que o direito ao crédito de IPI não reside na natureza jurídica da operação anterior, suspensão ou isenção, mas decorre diretamente do princípio constitucional da não-cumulatividade; que na entrada de matérias primas adquiridas com suspensão há incidência do imposto, seja em razão de seu conteúdo econômico/valorativo, seja porque a lei estabelece que há incidência; que a concretização do princípio da não-cumulatividade não exige o pagamento do imposto na etapa anterior, mas, apenas e tão-somente, que exista a incidência; que este entendimento já foi acolhido pelo STF no RE nº 212.484/RS. Requereu fosse reconhecido seu direito de crédito e anulado o auto de infração. Requereu a declaração incidental de que o termo “cobrado”, contido na Constituição Federal (CF), art. 153, § 3º, II, significa “incidente”, conforme a jurisprudência colacionada. Requereu, ainda, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente por meio de testemunhas, documentos e perícias.”

Em 31 de agosto de 2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP manifestou-se por meio da Decisão nº 1.663, fl. 194, que foi assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

Ano-calendário: 2000

Ementa: IPI. PRELIMINARES.

Indefere-se o pedido de produção de provas quando desnecessárias ao julgamento das questões controvertidas.

DECLARAÇÃO INCIDENTE.

A autoridade administrativa é incompetente para julgar ação declaratória incidental.

IPI. CRÉDITO GLOSADO.

É excluída a incidência do IPI nas saídas de aguardente a granel dos estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores com destino a engarrafadores e outros estabelecimentos industriais, que a utilizem como matéria-prima em nova industrialização.

Lançamento Procedente”.

Não conformada com a Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente, em 30 de outubro de 2001, apelou a este Segundo Conselho de Contribuintes, fls. 210/238, solicitando a reforma da decisão recorrida a fim de que lhe seja reconhecido o direito ao crédito do IPI. Sustentou o pedido na seguinte argumentação:

- a) o argumento utilizado na decisão recorrida é contrário ao art. 13 da Lei nº 9.493/97;
- b) que a suspensão do IPI se constitui modalidade de isenção, não havendo razão para impor tratamentos diferentes para os dois institutos; e
- c) que o princípio da não-cumulatividade do IPI é mandamento constitucional. Portanto, a não-cumulatividade deve prevalecer sobre a lei ordinária que determina o contrário.

Informou ainda que, nos termos da Instrução Normativa nº 26/2001, foi realizado pelo Fisco arrolamento de bens e direitos da Contribuinte, fls. 185/193, procedimento esse que teve o poder de dispensar o depósito prévio de 30% para o presente Recurso.

Solicitou, por fim, permissão para que o representante da empresa fizesse sustentação oral do acima exposto.

É o relatório.



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os estabelecimentos contribuintes de IPI têm direito ao ressarcimento de créditos desse tributo referente à matéria-prima tributada adquirida com suspensão obrigatória do imposto. 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 tributo 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 inciso 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. estabelece, 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, dispendo 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.”



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

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, 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 nº 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 nº 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, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

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 razão da suspensão obrigatória do IPI determinada por lei, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como "imposto contra imposto" (imposto pago na entrada



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

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 à 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 foram agregados \$ 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 \$ 1.000,00 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 saída com suspensão do imposto, com tributação à alíquota zero 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 **suspensão do imposto**, de alíquota neutra (zero) ou de 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 nas diversas fases do processo produtivo.



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos adquiridos com suspensão do imposto 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.

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.

Por outro lado, a prevalecer a tese da reclamante, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela defendente, esta não dá respaldo à autoridade administrativa divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei. Demais disso, as decisões judiciais citadas pela reclamante versam sobre matéria diferente da aqui em exame, a glosa de créditos de IPI combatida pela reclamante diz respeito a entradas de produtos com **suspensão do imposto**, já a jurisprudência citada trata de produtos adquiridos com **isenção do imposto**. Esses institutos têm natureza jurídica completamente distintas, enquanto a **suspensão** consiste em medida de controle fiscal, com o intuito de preservar possíveis créditos tributários da União em relação a operações futuras, a **isenção** é medida de exclusão definitiva do crédito tributário.

Em relação à suposta existência de créditos de IPI na suspensão, que segundo a reclamante a própria Lei nº 9.493/1997 teria reconhecido em seu artigo 5º, cabe esclarecer que esse dispositivo legal, nem de longe, diz existirem créditos decorrentes da suspensão do imposto. Ao contrário, a norma legal manda que o estabelecimento produtor que der saída aos produtos com suspensão do imposto estorne eventuais créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que tenham sido empregados na industrialização dos produtos saídos com suspensão do imposto.

De outro lado, o artigo 6º dessa Lei veda o registro do IPI nas referidas notas, sob pena de se considerar o imposto como indevidamente destacado, sujeitando o infrator às disposições legais estabelecidas para a hipótese. Ao seu turno, o artigo 7º determina aos adquirentes desses produtos que não recebam notas fiscais emitidas em desacordo com o artigo precedente, sob pena de ficarem sujeitos à multa igual ao valor da mercadoria constante do mencionado documento, sem prejuízo da obrigatoriedade de recolher o valor do imposto indevidamente aproveitado. Para que não parem dúvidas do aqui exposto, transcrevo os dispositivos citados.

“Art 5º Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do IPI concernente às matérias-primas, produtos intermediários e material de



Processo nº : 13891.000060/2001-76
Recurso nº : 119.223
Acórdão nº : 202-15.313

embalagem, que tenham sido empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no artigo anterior.

Art 6º Nas notas fiscais relativas às remessas previstas no art. 4º deverá constar à expressão “Saído com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do IPI nas referidas notas, sob pena de se considerar o imposto como indevidamente destacado, sujeitando o infrator às disposições legais estabelecidas para a hipótese.

Art 7º O estabelecimento destinatário da nota fiscal emitida em desacordo com o disposto no artigo anterior, que receber, registrar ou utilizar, em proveito próprio ou alheio, ficará sujeito à multa igual ao valor da mercadoria constante do mencionado documento, sem prejuízo da obrigatoriedade de recolher o valor do imposto indevidamente aproveitado.”

Note-se que os adquirentes das mercadorias sujeitas à suspensão prevista nos dispositivos transcritos não poderiam creditar-se do IPI a elas pertinente ainda que o imposto viesse destacado na nota. Como se vê, nas operações com essas mercadorias, não há possibilidade legal de existência de créditos. Diante disso, o creditamento realizado pela reclamante foi feito ao arrepio da lei. Por conseguinte, a glosa de crédito objeto do auto de infração em comento, não merece reparo.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES