

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

Processo nº 13893.000933/2003-92
Recurso nº 342.299 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.577 -- 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria IPI
Recorrente L'ESSENCE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

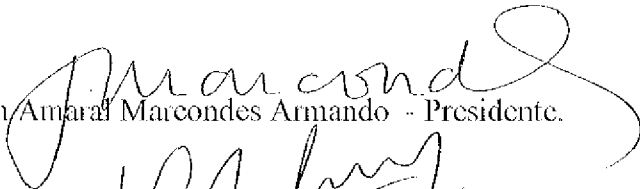
Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

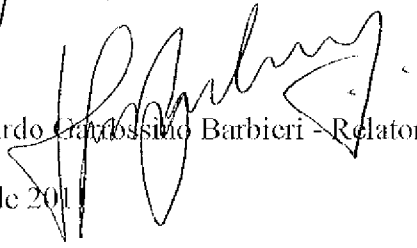
IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a crédito do imposto nas operações posteriores. O texto constitucional (artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), o CTN (artigo 49) e a legislação ordinária, foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há, portanto, o que se creditar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


Judith Amaral Marcondes Armando - Presidente.


Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator.

Editado Em: 28 de janeiro de 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudiño.

Relatório

O presente processo trata de pedido de compensação, no valor de R\$ 8.136,78, referente ao IPI das entradas insumos isentos.

Em Despacho Decisório No. 576/2006 a DRI-Guarulhos (SP) indeferiu o pedido de ressarcimento e o não reconheceu o direito creditório pleiteado (fls. 69/ss).

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 80/ss) à decisão que indeferiu a compensação pleiteada alegando, em síntese, que:

- tem direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo às aquisições de matéria prima isenta toda vez que os mesmos integrarem produtos finais fabricados pela empresa e tributados pelo mesmo imposto;

- o princípio constitucional da não-cumulatividade visa garantir que a tributação do IPI incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da industrialização, conforme dispõe o artigo 153, parágrafo 3º, da CF/88;

- cita decisão do STF e do Conselho de Contribuinte;

- alega que se sujeita ao regime de Lucro Real desde 2000;

- requer, por fim, que se reconheça o seu direito de escriturar seus créditos oriundos da aquisição de insumos isentos de IPI com os débitos decorrentes da saída de produto final tributado sob a alíquota de 5%.

A Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto - SP, indeferiu a solicitação efetuada, proferindo o Acórdão nº 14-18 385 (fls. 103/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI*

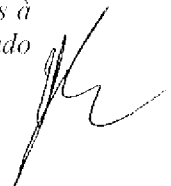
Período de apuração 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO OPÇÃO PELO SIMPLES

Ao optar pelo Simples, a contribuinte fica sujeita à forma diferenciada de tributação, inclusive quanto ao IPI, sendo-lhe vedada a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos do IPI

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 inexistiu montante do imposto cobrado na operação anterior





INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais

Solicitação Indeferida

A Recorrente tomou ciência do citado acórdão em 18/03/2008 (fl. 109).

Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, em 11/04/2008, interpôs Recurso Voluntário (fls. 110/ss), onde basicamente reafirma os mesmos argumentos já trazidos na impugnação, que podem ser sintetizados em dois pontos:

(i) requer o reconhecimento do direito em escriturar seus créditos oriundos da aquisição de insumos isentos de IPI uma vez que seu produto final é tributado com a alíquota de 5% do imposto;

(ii) que se sujeita ao regime de Lucro Real desde 2000.

Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido para que seja dado provimento ao recurso voluntário.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator em 02/06/2010, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Relator

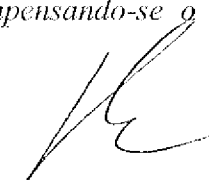
O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente inicialmente alega que **(i)** tem direito à créditos oriundos da aquisição de insumos isentos de IPI uma vez que seu produto final é tributado com a alíquota de 5% do imposto

Não tem razão a recorrente. Vejamos.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI permite que o contribuinte compense o tributo destacado na nota fiscal de aquisição de insumos de fornecedores com aquele que for devido na operação seguinte (saída de produto).

Neste sentido dispõe a Carta Magna (art. 153, parágrafo 3º, inciso II) ao prescrever que o IPI “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores*”



O CTN, da mesma forma, em seu artigo 49 e parágrafo único, trata da não cumulatividade do IPI:

*"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 "

A legislação ordinária, no mesmo diapasão, prevê a sistemática de créditos sobre o IPI pago nas aquisições de insumos em operações anteriores (o IPI já vem destacado nas notas fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento). Estes créditos poderão ser compensados com o IPI devido nas operações de saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte. Esta sistemática da não-cumulatividade do IPI encontra-se regulamentada no artigo 146 do RPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no artigo 163 do RPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002).

Ora, parece-me que o texto constitucional, o CTN e a legislação ordinária foram categóricos ao prever a compensação do imposto devido em cada operação com o montante **cobrado** nas anteriores. Assim, se não houve cobrança, uma vez que a operação de aquisição foi de insumos isentos, não há o que se creditar, portanto, não há também que se falar em não-cumulatividade.

O crédito que se pretende ressarcir trata-se de um valor fictício, presumido, posto que ele não existe de fato, repita-se, não foi pago pelo contribuinte e nem cobrado pelo fisco na operação anterior.

E assim sendo, entendo que não há lei específica que autorize o contribuinte ressarcir estes créditos originários da aquisição de insumos isentos. E mais, a Constituição Federal veda expressamente a concessão de crédito presumido, sem lei que autorize, conforme dicação do § 6º do art. 150, *verbis*:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g." (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (negritei)

Destarte, entendo que não há previsão legal para o contribuinte creditar-se do IPI referente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos.



Para corroborar a tese de que as aquisições de insumos isentos não dão direito a crédito do IPI, transcrevo excertos do esclarecedor voto do Conselheiro José Antonio Francisco, proferido no Acórdão 201-80648, sessão de 17/10/2007:

Passa-se ao exame das matérias de mérito.

1) Créditos de insumos de alíquota zero, não tributados e isentos

1.1) Insumos isentos

Inicialmente, a questão não se resolve de forma simples sob a alegação de que a não-cumulatividade seria um instituto jurídico que deveria ser analisado exclusivamente sob tal prisma

A mesma assertiva pode ser aplicada ao caso de insumos de alíquota zero, cujo direito de crédito tem sido afastado por este 2o Conselho de Contribuintes.

Ademais, as referências ao Parecer PGFN n 2 405, de 2003, publicado no DOU de 26 de março de 2003, devem ser entendidas sob o ponto de vista da discussão que se fazia à época de sua publicação e ainda se faz no âmbito do Supremo Tribunal Federal

O STF, de fato, reconheceu o direito de crédito relativamente aos insumos isentos. À época, chegou também a reconhecer o direito relativo a insumos de alíquota zero, considerando que se trataria de situação similar à da isenção. Portanto, o Parecer tinha como um dos objetivos afastar tal similaridade, o que não implica que tenha reconhecido o direito de crédito no caso de insumos isentos.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE No 212.484, não existência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva

Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, <http://www.stf.gov.br>, 23 jul 2004)

"Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."

Mais adiante, continua:



"Com a vênia do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.

Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção. É isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente."

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em consequência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem para fora da ZFM todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.





Por fim, observe-se que é precisa a observação da autoridade de primeira instância quanto às contradições relativas ao alegado direito de crédito, no que tange ao ressarcimento de valores nunca anteriormente recolhidos

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendo não haver, na prática, razão jurídica para o creditamento.

Por fim, registre-se que a tese esposada neste voto está em harmonia com atual posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido da impossibilidade de compensação de créditos do IPI relativos à aquisição de insumos isentos, *verbis*:

RE 566551 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL.

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 06/04/2010

Órgão julgador: Segunda Turma

Ementa

TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.

1 A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

2 Agravo regimental improvido

Decisão

Negado provimento. Votação unânime

Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau.

Nó tocante à alegação de que (ii) se sujeita ao regime de Lucro Real desde 2000, também não vejo como prover o Recurso.

A Recorrente afirma que é não é optante do “Regime Simples”, entretanto alega mas não apresenta nenhuma prova para demonstrar tal afirmação.

Ressalte-se, que nos termos do que dispõe o artigo 15 do Decreto No. 70.235/72 a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar. E, ainda, prescreve o parágrafo 4º, artigo 16, do mesmo Decreto que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, via de regra



De acordo com os elementos probantes constantes dos autos, no ano de 2000 (período objeto do pedido de ressarcimento), a empresa era sim optante pelo sistema de arrecadação denominado “Regime Simples”. Consta à folha 33 do processo, cópia do Recibo de entrega da Declaração Anual Simplificada de onde pode-se extrair a informação que a empresa é optante do “Simples”.

E assim sendo, por ser optante do “Simples” em 2000, ano-calendário do período de apuração do alegado crédito, fica vedada a apropriação ou transferência de créditos do IPI, nos termos do que dispõe os artigos 3º e 5º, parágrafos 2º e 5º, da Lei nº 9.317, de 5 de Dezembro de 1996.

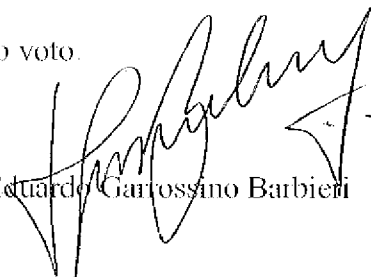
É opção da empresa escolher o regime tributário do SIMPLES, o que lhe permite um tratamento simplificado e favorecido no qual se aplicam regras diferentes dos outros regimes tributários. No SIMPLES, as empresas contribuintes do IPI são tributadas através de uma alíquota adicional de 0,5% da Receita Bruta sendo vedada a utilização de qualquer crédito, diferentemente dos regimes de Lucro Presumido e Real, onde é possível a compensação do imposto pago em operações anteriores.

Portanto, além do fato de ser optante do “Regime Simples”, que veda a utilização de créditos do IPI, os alegados créditos decorrem da entrada de insumos isentos que, segundo entendo, não podem ser utilizados na compensação do imposto nas operações posteriores da cadeia produtiva.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, adoto os fundamentos do brilhante voto da DRJ – Ribeirão Preto, com o qual concordo inteiramente, como razões de decidir.

Ante o exposto, conheço do recurso posto que presentes os requisitos de admissibilidade para, no mérito **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário lançado

É como voto.



Luis Eduardo Garbossino Barbieri