



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13976.000114/2004-14
Recurso nº	201-128579 Especial do Contribuinte
Matéria	IPI
Acórdão nº	CSRF/02-02.722
Sessão de	24 de abril de 2007
Recorrente	CVG CIA. VOLTA GRANDE DE PAPEL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

IPI – CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS EM OPERAÇÕES ISENTAS. POSSIBILIDADE. As aquisições de insumos em operações amparadas por isenção conferem direito a crédito do IPI, nos termos de decisão plenária do e. Supremo Tribunal Federal (RE 212484/RS). Os créditos devem ser calculados mediante a aplicação das alíquotas especificamente previstas na TIPI para os insumos adquiridos.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CVG CIA. VOLTA GRANDE DE PAPEL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Antonio Bezerra Neto, que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
Presidente

FLAVIO DE SA MUNHOZ
Relator

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GILENO GURJÃO BARRETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte CVG Cia. Volta Grande de Papel contra o Acórdão nº 201-78.503, proferido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, com fundamento no art. 5º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em razão de divergência jurisprudencial quanto a possibilidade de creditamento de insumos isentos, não tributados e de alíquota zero.

O processo foi instaurado a partir da lavratura, em 01/06/2004, de auto de infração contra a interessada em decorrência do creditamento indevido de IPI, no período de 10/04/1999 a 31/12/2002.

A decisão recorrida negou provimento ao recurso voluntário, para afastar a possibilidade de aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero, nos termos da ementa a seguir parcialmente transcrita:

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS. A aquisição de insumos produzidos em regiões beneficiadas com isenção de IPI não dá direito a creditamento fiscal. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS. Inexiste direito de crédito de IPI, relativamente às entradas de insumos não tributados. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO. Os insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo. CRÉDITOS BÁSICOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO. A entrada de bens do ativo permanente e os custos indiretos de produção não geram direito de crédito, por não se caracterizarem como insumos.

Inconformada com a decisão proferida pela c. Primeira Câmara, interpôs o presente recurso especial, visando a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecido o aproveitamento de crédito de IPI sobre a aquisição de matéria-prima, material de embalagem e insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.

A d. Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Despacho nº 201-029 (fls. 965/968), recebeu o recurso interposto somente quanto ao direito ao creditamento de insumos isentos, negando seguimento ao recurso quanto ao aproveitamento de insumos não tributados e tributados à alíquota zero.

Intimada do referido despacho, a recorrente interpôs recurso de Agravo, previsto no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, requerendo o reexame de admissibilidade de recurso especial.

Admitido o recurso especial interposto, seguiram os autos para julgamento nesta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro FLAVIO DE SA MUNHOZ, Relator

O Recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A Recorrente pretende, através do presente recurso especial, seja reconhecido direito de creditamento do IPI apurado em razão da aquisição de insumos isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero.

Não tendo sido apresentada decisão divergente em relação às aquisições de insumos não tributados e tributados à alíquota zero, tomo conhecimento do recurso apenas em relação ao direito de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos em operações de isenção.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é regido pelo artigo 153 da Constituição Federal, vazado nos seguintes termos:

"Artigo 153 – Compete à União Federal instituir imposto sobre:

...

IV – produtos industrializados

...

Parágrafo 3º – O imposto previsto no inciso IV:

...

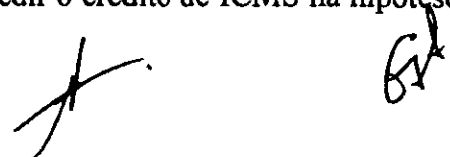
II – será não-cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;"

O dispositivo acima transcrito, que trata da não-cumulatividade do IPI, estabelece que a compensação do valor do imposto devido em cada operação será procedida com o montante cobrado nas operações anteriores, ou seja, a alíquota a ser aplicada para o cálculo do valor a ser creditado é aquela incidente na operação de entrada e não na operação de saída.

A não-cumulatividade, em relação ao IPI, não comporta restrição, diferentemente da não-cumulatividade do ICMS, cujo texto constitucional foi alterado pela Emenda Constitucional nº 23/83, que, conferindo nova redação ao art. 23, II da CF/67, assim mitigou o direito ao crédito do tributo estadual:

"A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes."

Referida restrição é clara, de modo a impedir o crédito de ICMS na hipótese de aquisições isentas. Para fins de IPI, não há tal restrição.



Importante transcrever as manifestações da melhor doutrina a respeito da não-cumulatividade, ora vista como princípio, ora como regra constitucional.

Confira-se a seguir as judiciosas considerações de José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo:

"A não-cumulatividade constitui um sistema peculiar que tem por objetivo regradar a forma pela qual se deverá apurar o montante do imposto devido, em cada uma das etapas de operação de circulação de mercadorias, de algumas prestações de serviços de transportes e de comunicações, e produção de bens (ICMS e IPI). Já tivemos ocasião de demonstrar, com base na mais qualificada doutrina, que o princípio da não-cumulatividade é norma que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para reduzir ou ampliar o seu conteúdo, sentido e alcance. O Texto Constitucional quando estabelece a regra da não-cumulatividade o faz sem qualquer restrição. Não estipula quais são os créditos que são apropriáveis e quais os que não poderão sê-lo. Pelos seus contornos tem-se que todas as operações que envolvam produtos industrializados, mercadorias ou serviços e que estejam sujeitos à incidência dos impostos federal e estadual, autorizam o creditamento do imposto incidente sobre as operações por ele realizadas, sem qualquer aparte. A norma constitucional, no nosso entender, não dá qualquer margem para as digressões." (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. "A não-cumulatividade Tributária". São Paulo: Dialética, pg. 128)

É importante observar que, inexistindo restrição no texto constitucional, nenhuma outra lei, mesmo de índole complementar, poderá restringir referido princípio.

Neste sentido, o Plenário do Eg. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, reconheceu, de forma inequívoca e definitiva, que há direito a crédito de IPI incidente sobre a aquisição de insumos isentos, em Acórdão assim ementado:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

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

Recurso não conhecido. (STF – Plenário, RE 212.484-2-PR, Relator para Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.98.)"

A interpretação do texto constitucional pelo STF, fixado de forma inequívoca e definitiva, deve ser aplicado pela Administração, conforme estabelece o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal



direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto."

Adotando este entendimento, a Eg. Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de creditamento do valor do IPI sobre aquisição de produto dispensado de pagamento por força de isenção, bem como o abatimento do referido valor nas operações seguintes, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, em decisão assim ementada:

"IPI – JURISPRUDÊNCIA – É legítima a transferência de crédito incentivado de IPI entre empresas interdependentes. As decisões do Supremo Tribunal Federal, que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF, RE nº 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. É legítima a transferência de crédito incentivado entre empresas interdependentes, se demonstrado. Recurso provido." (Acórdão nº 201-74.051, Relatora Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, sessão de 18/10/2000)

De rigor observar que, no caso de aquisições isentas, o crédito do IPI deverá ser procedido com base na própria alíquota do insumo adquirido em regime de operação isenta (não é o insumo isento, mas sim a operação), tornando efetiva a isenção daquela etapa, evitando-se o chamado efeito recuperação, que implicaria tributação integral na etapa seguinte, cujo direito deve ser reconhecido não em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade, mas para dar validade à isenção, de modo a impedir que se transforme em mero diferimento.

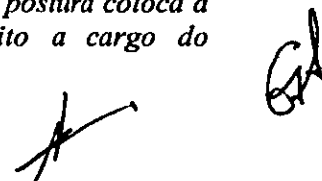
Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições isentas, nos termos do que decidido em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal.

Diversa, no entanto, é a situação quanto ao reconhecimento do direito ao crédito de IPI decorrente de aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero.

Primeiramente é importante destacar que alíquota zero se diferencia de isenção, conforme exposto por Marco Aurélio Greco, em parecer inédito, parcialmente transcrito:

"Estruturalmente, não há equivalência, pois, nesse plano a isenção implica reunião de duas normas, uma de incidência e outra de isenção que inibe parcialmente os efeitos daquela. Na alíquota zero há apenas a norma de incidência cujo mandamento é dimensionado a zero para obter o mesmo efeito prático imediato consistente na inexistência de dever de recolher qualquer montante ao Fisco.

Apesar dessa diferença, parte da doutrina afirma que isenção e alíquota zero são figuras idênticas, ou que alíquota zero nada mais é do que uma isenção. Para equiparar as figuras, esta postura coloca a tônica na circunstância de não haver um débito a cargo do



contribuinte; por esta razão, as figuras seriam juridicamente idênticas.¹

Esta visão está focada exclusivamente num aspecto (o efeito patrimonial imediato do instituto) e apóia-se numa visão tipicamente formal do fenómeno jurídico, como se o Direito se resumisse a normas abstratas e não tivesse de conviver com fatos e valores.

Pretender focar a análise apenas no efeito patrimonial imediato (que existe em ambas as figuras), conduz a uma confusão de conceitos, pois leva a reunir numa única categoria (a da isenção) todas as figuras que produzam esse efeito. Desta ótica, não haveria critério para distinguir a isenção de outras figuras que lhe estão próximas, mas com ela não se confundem, como por exemplo a não-incidência, ou até mesmo a inexistência de norma ou a simples lacuna do ordenamento. Todas conduzem ao mesmo efeito, qual seja a inexistência de dívida a pagar pelo contribuinte mas nem por isso são idênticas ou equivalentes.

Esta posição teórica não encontra respaldo na jurisprudência. Aliquota zero e isenção já foram separadas como figuras inconfundíveis. Basta lembrar a Súmula n. 576 do Supremo Tribunal Federal.² O que as distingue é o carácter não-autônomo e provisório de que se reveste a aliquota zero. Por emanar de um ato do Poder Executivo editado com fundamento na faculdade constitucional de alterar aliquotas, poderá ser modificada a qualquer tempo desde que surjam fatos novos que o justifiquem. Como disse GIUSEPPE SANTANIELLO citado no item 7.2, as alterações de aliquotas são feitas 'com a intenção implícita de modificá-las quando a situação novamente mudar'.

Na isenção há manifestação de vontade do legislador de liberar alguém do dever de pagar a exigência. A isenção se vocaciona à definitividade. Na aliquota zero, o Poder Executivo reduz a exigência em função de certas circunstâncias fáticas mutáveis. Daí sua natureza provisória.

Portanto, não são figuras formalmente equivalentes.

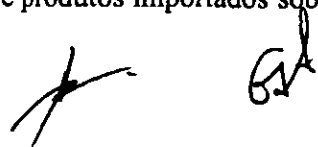
Funcionalmente, também não são equivalentes.

Como exposto anteriormente, o caso concreto não é de uma pura isenção tributária. Ao contrário, estamos diante de um incentivo fiscal viabilizado através de uma isenção. É uma isenção com função de incentivo.

A interpretação da figura deve levar em conta este pano de fundo (=o incentivo) e a simples ocorrência de um efeito patrimonial imediato equivalente (=não pagamento) não é razão suficiente para afirmar que aliquota zero e isenção são figuras idênticas. Cumpre também ter em conta o efeito mediato das figuras, pois é ele que, junto com o imediato, compõe o conjunto cujo resultado final é o mecanismo que induz os

¹ É o que, do ponto de vista lógico, sustenta Pedro Lunardelli, *Isenções tributárias*, Dialética, São Paulo, 1999, pág. 118.

² "576 – É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime de alíquota 'zero'".



agentes econômicos a terem a conduta desejada pelo ordenamento jurídico.

Ora, o efeito mediato na isenção e na alíquota zero é manifestamente diferente.

Realmente, o efeito mediato deve ser desdobrado em duas dimensões:

- uma dimensão tributária; e*
- uma dimensão concorrencial, à luz do artigo 40 do ADCT.*

No plano tributário, a isenção inegavelmente gera direito a crédito para os adquirentes dos respectivos produtos; crédito na dimensão correspondente à alíquota legalmente fixada.

Ressalte-se, ainda, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, em Sessão realizada em 15 de fevereiro de 2007, a questão relativa ao crédito de IPI decorrente de aquisições não-tributadas e tributadas à alíquota zero (RE 353.657-PR), sendo que seis dos onze Ministros que compõem aquela Corte proferiram votos contrários ao que sustenta a recorrente, negando o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero. Após o julgamento do recurso, foi suscitada questão de ordem no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o que ainda não foi julgado pelo referido Tribunal.

Pela relevância e pertinência ao tema, vale transcrever excertos dos votos proferidos no julgamento em curso:

Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes:

"O primeiro traço distintivo está no veículo normativo a autorizar tais favores. No caso da isenção exige-se lei (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero é estabelecida no âmbito do Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º, CF).

Há outra diferença substancial.

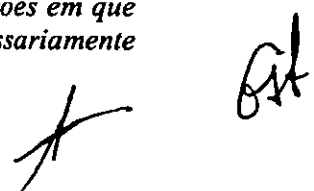
Ao contrário da isenção, hipótese de exclusão do crédito tributário, na alíquota zero o crédito tributário existe. Todavia, o que ocorre na alíquota zero é o que poderíamos designar por ineficácia do crédito, tendo em vista que este é quantificado em zero.

...

Não vejo, pelo exposto, qualquer razão constitucional para que se reconheça crédito de IPI para aquele que adquire insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero". (Voto-vista do Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado)

Voto-vista da Ministra Ellen Gracie:

"Com base nesses argumentos, Senhores Ministros, a primeira conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente



produto de previsão legal, a lei pode autorizar o creditamento ou manutenção do crédito, que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.

Nas hipóteses de alíquota zero o percentual é neutro; conseqüentemente a sua aplicação, que é a única possível porque é ela a prevista para aquele produto, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero, portanto, nem para onerar o produtor com a obrigação de recolhimento nem para beneficiá-lo sob a forma de creditamento ou manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito.” (Voto-vista da Ministra Ellen Gracie, nos autos do RE nº 353.657-PR, não publicado).

Assim, o entendimento do STF a respeito da matéria é firme no sentido de que não há direito a crédito nas aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero.

Vale dizer, ainda, que o reconhecimento do direito de crédito pela alíquota da saída do produto resultante da industrialização inverteria a seletividade, aplicável ao Imposto. Isto porque, quanto menor a essencialidade do produto final, maior a alíquota do IPI.

O IPI não é imposto sobre valor agregado, mas sim imposto real que recai sobre o produto e a regra da não-cumulatividade não se opera pelo sistema base sobre base (esta sim, própria do IVA derivado do TVA francês, tendente a tributar valor agregado). No IPI, a não-cumulatividade se opera no sistema imposto sobre imposto, de modo a impedir, apenas, que o imposto de etapa anterior componha o valor tributável na etapa seguinte.

Marco Aurélio Greco, em parecer intitulado “Alíquota Zero- IPI não é Imposto sobre Valor Agregado”³, com apoio nas lições do festejado Alcides Jorge Costa, com argúcia, assim se manifestou:

“Num país em que o pressuposto de fato do imposto é o valor agregado, a não-cumulatividade tanto pode se operacionalizar “base sobre base” como “imposto sobre imposto”, pois ambas são aptas a aferi-lo.⁴ Porém, na medida em que, no Brasil, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento “agregação”), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o “imposto”).

Por isso, entendo que pretender encontrar na não-cumulatividade um instrumento de viabilização de uma incidência sobre o valor agregado e fazer com que – da perspectiva constitucional – o IPI seja calculado de modo a onerar apenas a parcela de agregação, mediante aferição do valor da entrada versus o valor da saída, é afastar-se do pressuposto de fato do imposto constitucionalmente consagrado e

³ Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT n.º 8, mar-abr/2004: Editora Fórum, p. 15

⁴ Vide ALCIDES JORGE COSTA, op. cit., pág. 26.

afastar-se da regra do artigo 153, § 3º, II que consagra uma não-cumulatividade "imposto sobre imposto" e não "base sobre base".

Atento à possibilidade de cumulatividade do IPI, no viés da incidência de imposto sobre imposto, o legislador reconheceu, na redação do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o direito à manutenção de crédito do IPI, em situações nas quais, a isenção ou a alíquota zero têm ocorrência em etapa inversa à observada no presente caso, na etapa da saída do produto final.

É que, no que interessa, caso a saída a zero fosse praticada em operação intercalar, seguida de nova etapa tributada, o IPI estornado relativo à aquisição dos insumos, comporia o valor tributável seguinte, resultando em cumulatividade, ou seja em incidência de imposto sobre imposto.

Tal, no entanto, não é a situação dos autos, de vez que a tributação a zero está na entrada dos insumos e não na saída dos produtos finais, não alcançada, portanto, pelas disposições da Lei nº 9.779/99.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 garante a manutenção de créditos de IPI e seu ressarcimento, em casos de aquisições de insumos, independentemente do regime de tributação das saídas, em regime de isenção, não tributação ou em decorrência de aplicação de alíquota zero.

No parecer citado linhas atrás, destacando seu entendimento de que o crédito de zero é zero, assim concluiu Marco Aurélio Greco⁵:

Alterado o ponto de partida da análise, altera-se a conclusão.

Ou seja, entendo que, no caso de entradas submetidas ao regime de alíquota zero, não se trata de buscar o conceito de "valor agregado" e construir um critério de aferição da agregação eventualmente ocorrida em determinada etapa.

Trata-se de reconhecer que pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado e de aplicar a regra da não-cumulatividade imposto sobre imposto prevista na CF/88.

Disto resulta que – do montante do IPI devido na saída – deve ser deduzido o IPI que incidiu na entrada, calculado mediante aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja zero. Direito ao crédito pelas entradas existe; na dimensão resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, zero.

Além do todo exposto, necessário considerar que os créditos do IPI guardam proporção com os produtos entrados e não com os produtos saídos, de acordo com as disposições do artigo 49 da Lei nº 5.172/66 e artigo 25 da Lei nº 4.502/64, registrando-se a ausência de lei que autorize o crédito por alíquota virtualmente calculada com base na média da produção ou por alíquota de saída do produto final.

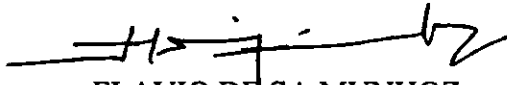
Com essas considerações, voto no sentido de (i) não conhecer do recurso no tocante às aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados – NT (ii) conhecer do recurso em relação às aquisições de insumos isentos e, nesta parte, dar provimento parcial para

⁵ Op. cit. P. 16

o fim de reconhecer o direito aos créditos de IPI em operações amparadas por isenção, calculados mediante a aplicação das alíquotas especificamente previstas na TIPI para os insumos adquiridos.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de abril de 2007


FLAVIO DE SA MUNHOZ 