



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

Processo nº 16045.000612/2006-10
Recurso nº 138.984 Voluntário
Acórdão nº 3401-003.849 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2017
Matéria IPI
Recorrente CRUZEIRO PAPÉIS INDUSTRIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 20/12/2002

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados (isenção, não tributação e alíquota zero) não garantem crédito de IPI, como decidido pelo STF no RE 398.365/RS, julgado sob o rito da repercussão geral.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, período 10/01/2002 a 20/12/2002, decorrente de glosa de créditos básicos indevidos, créditos indevidos por devolução ou retorno de produtos vendidos e apropriação de créditos fictos (aquisição de MP, PI e ME isentos, com alíquota zero e não tributados), com imposição de multa qualificada.

Em impugnação o contribuinte discorreu sobre o princípio da não-cumulatividade e os seus efeitos econômicos, asseverando que os arts. 147 e 174, I do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/98) desrespeitariam a norma constitucional correspondente, ao criarem obstáculo à manutenção do crédito; que a vedação inserta no art. 155, § 2º da CF/88 seria exclusiva ao ICMS, não podendo ser estendida ao IPI; que faria jus ao crédito pela aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não sujeitos à incidência do tributo (isentos, alíquota zero, NT), sob pena de oneração indevida da cadeia produtiva, como demonstrou por cálculos aritméticos; e, que seria descabida a aplicação da multa qualificada, ante a ausência de fraude. Cita doutrina e jurisprudência, em seu favor.

A DRJ Ribeirão Preto/SP acolheu parcialmente o recurso para afastar a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar ordinário (75%), mediante decisão assim ementada:

“CRÉDITOS DO IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. SALDO DO IPI QUANTIFICADO COMO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO.

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

FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

A intenção de fraudar, quer a conduta tenha sido praticada de forma oculta ou à mostra, para ser aceita, segundo reiterada jurisprudência administrativa, deve ser comprovada por elementos seguros de prova, que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência. Não há evidente intuito de fraude quando a controvérsia diz respeito, fundamentalmente, a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.”

O recurso voluntário reprisou os fundamentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O debate circunscreve-se à possibilidade de aproveitamento e manutenção de créditos pela aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, para abatimento do imposto devido por saídas tributadas, em homenagem ao princípio da não cumulatividade, como pretende e defende a recorrente.

Conforme art. 153, § 3º da CF/88, as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto, a meu sentir, inarredável, que tenha havido pagamento (*rectius* cobrança) de imposto na etapa imediatamente anterior e não mera incidência tributária, como sustenta o recorrente.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“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 própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza nessa direção, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato sensu*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto.

Para evitar uma má interpretação da asserção, registro ser do conhecimento que a disposição em epígrafe se encontra, hodiernamente, mitigada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, todavia, tal dispositivo não se amolda ao caso sob análise.

Em síntese, ratifico meu entendimento de ser condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva cobrança do imposto na aquisição, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária, de modo que a isenção, ainda que

entendida como dispensa legal de pagamento devido, a não tributação ou a sujeição à alíquota zero, não garantem direito de crédito pela sistemática não cumulativa de apuração do IPI.

Em contraponto à posição jurisprudencial do STF colacionada pela ora recorrente, especialmente o RE 212.484, verifico que atualmente a questão passou por uma verdadeira “mutação interpretativa”, como se depreende dos seguintes acórdãos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.

I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.

II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas.

III - Agravo regimental improvido.” (RE 561676 AgR/SC. 01/06/2010) (destaquei e sublinhei).

“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.” (RE 566.551 AgR/RS – 06/04/2010) (destaquei e sublinhei)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2. 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 isentas, cujo entendimento afastou tese adotada no RE 212.484/RS).

3. Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.

4. *Agravo regimental improvido.*” (RE 488.357 ED/PR – 18/08/2009). (destaquei e sublinhei)

“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 444267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente e para melhor esclarecer o alcance do julgado, colho excerto do voto condutor do eminente Min. Ricardo Lewandowski no RE 561.676 AgR/SC julgado em 01/06/2010, *verbis*:

“A decisão agravada foi proferida em harmonia com o atual entendimento desta Corte no sentido de que, na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.

Decorre daí a lógica de que só se compensa crédito de operação anterior quando e na medida do que for devido na próxima operação e só se atribui crédito para uma operação seguinte quando e à medida do que for pago na anterior.” (destaquei)

Na mesma linha de raciocínio o voto da Min. Ellen Gracie nos Embargos de Declaração no RE 488.357-1/PR, proferido em 18/08/2009¹:

“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados (RE 370.682/SG, rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, Dje 19.12.2007; e RE 353.657/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, Dje 7.3.2008), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas.

(...)

Este Supremo Tribunal também concluiu que a partir do julgamento dos recursos acima citados, que serviram de fundamento para a decisão agravada, não mais subsiste a tese adotada no RE 212.484/RS, Plenário, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.1998, sustentada, no presente recurso, pelo ora recorrente.” (destaquei)

¹ De acordo com o relatório deste recurso extraordinário, tratava-se de embargos de declaração onde alegava o embargante que os julgados tidos como paradigma (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS) “se concentraram nos casos de aquisições com não tributação e reduzidas à alíquota zero, tendo sido mantido o direito relativo às aquisições isentas (sic)” e que a decisão recorrida não teria feito a diferenciação necessária dos institutos, argumentando ainda que o direito a tal creditamento estaria amparado no leading case RE 212.484/RS e que tais decisões não alcançariam os casos de isenção.

Em recentíssima manifestação, a Corte Suprema decidiu, em sede de repercussão geral, no RE 398.365/RS, que a sistemática não cumulativa insculpida no art. 153 da CF/88 não garante direito de crédito pelas aquisições isentas, não tributadas ou sujeitas à alíquota zero, *verbis*:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.”
(destacado)

Por conveniente, acentuo que as decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, julgadas sob o rito da repercussão geral e do recurso repetitivo, respectivamente, são de obrigatória reprodução neste sodalício administrativo, *ex vi* do art. 62, § 2º do seu regimento interno, aprovado pela Portaria MF 343/2015.

Outrossim, a controvérsia atinente à pretensa inconstitucionalidade de normas tributárias, em âmbito administrativo, esbarra na vedação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, sintetizada na Súmula CARF nº 2, consoante o qual o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl