



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16408.001116/2006-17
Recurso nº 247.093 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.854 – 3ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2010
Matéria IPI - GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS
Recorrente SANTA CLARA INDÚSTRIA DE CARTÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 13/01/2006

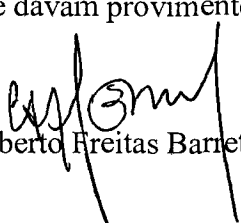
IPI. GLOSA DE CRÉDITOS BÁSICOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade; tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de insumos isentos.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Leonardo Siade Manzan e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 09/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesí Ortiz, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Contra a recorrente acima qualificada, foi lavrado o auto de infração às fls. 724/755, exigindo-lhe crédito tributário, no montante de R\$ 6.988.672,73 (seis milhões novecentos e oitenta e oito mil seiscentos e setenta e dois reais e setenta e três centavos), referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por ter declarado nas respectivas DCTFs valores menores dos que os efetivamente devidos e, conseqüentemente, falta de pagamento de tais valores, bem como por ter reduzido os débitos desse imposto com supostos créditos decorrentes de aquisição de insumos não-tributados pelo referido imposto.

Cientificada da autuação, a requerente apresentou a impugnação às fls. 761/781, alegando, em síntese, que, constitucionalmente, tem direito de se creditar do IPI decorrente de aquisição de matéria-prima isenta, não-tributada e tributada à alíquota zero e, ainda, que não seria possível o lançamento de tributo com base no descumprimento de obrigação acessória, supostamente devido ao equívoco, quanto à utilização da modalidade de suspensão relativa a produtos remetidos para amostra. Contestou também a exigência de juros de mora à taxa Selic sob o argumento de que seria inconstitucional e afrontaria o CTN e, ainda, discordou da multa de ofício sob o argumento de que os débitos exigidos foram informados nas respectivas DCTFs.

Por meio do Acórdão nº 14-15.531, de 20 de abril de 2007, às fls. 794/801, a DRJ Ribeirão Preto, SP, julgou o lançamento procedente, sob as seguintes ementas:

“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 inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

MULTAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO. *M*

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-las nos moldes da legislação que a instituiu.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

Perfeitamente cabível a exigência dos juros de mora calculados à taxa referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme os ditames do art. 13 da Lei 9.065/95 e art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, uma vez que estas se coadunam com a norma hierarquicamente superior e reguladora da matéria: Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º."

Inconformada com aquele acórdão, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário (fls. 809/826) requerendo a este Segundo Conselho de Contribuintes o seu provimento e, conseqüentemente, julgue improcedente o lançamento e, caso assim não entenda, reduza a multa de ofício e a não se aplique a taxa Selic no cálculo dos juros de mora, alegando, em síntese, que tem direito de se creditar de IPI decorrente de aquisições de insumos isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero, utilizados na industrialização de seus produtos. Já em relação à multa de ofício e aos juros de mora à taxa Selic, alegou que a primeira, no percentual de 75,0 %, tem efeito confiscatório o que vedado pela Constituição Federal e a segunda é ilegal por falta de lei específica que determine sua forma de apuração.

Expendeu, ainda, às fls. 812/821, extenso arrazoado sobre: a) créditos decorrentes de matéria-prima isenta, não-tributada e tributada à alíquota zero; b) princípio constitucional da não-cumulatividade; e, c) ICMS e IPI, aspectos semelhantes, concluindo que tem direito constitucionalmente garantido de se creditar do IPI decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de seus produtos.

Julgando o recurso do sujeito passivo, a câmara *a quo*, negou provimento ao recurso, nos termos seguintes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 13/01/2006

IPI. CRÉDITOS FÍCTOS.

A aquisição de matéria, material de embalagem e insumos isentos, não-tributados e tributados à alíquota zero pelo IPI, empregados na industrialização de produtos, não geram direito a créditos desse imposto, ainda que empregados em produtos tributados na saída.

MULTA DE OFÍCIO



No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

O princípio constitucional do não - confisco se aplica exclusivamente aos tributos, não se estendendo às penalidades.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Súmula nº 3. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso negado.

Inconformada, a autuada apresentou recurso especial, o qual logrou admissibilidade no tocante à questão do direito a crédito básico pertinente às aquisições de insumos isentos do IPI.

Contrarrazões da PGFN às fls. 907 a 918

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão que se apresenta a debate cinge-se à possibilidade de creditamento de IPI pertinente à aquisição de insumos isentos.

A solução do litígio resume-se em determinar se os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados têm direito a ressarcimento de créditos de IPI referente à aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem acobertados por isenção desse tributo. A controvérsia tem como “pano de fundo” a interpretação do princípio 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 devido 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 inc. 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. dá, no art. 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

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.

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 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 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, vez que o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

Veja-se que esse dispositivo legal confere o direito do **imposto** (cobrado) relativo aos insumos utilizados em produtos tributados. 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 virtude de isenção, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange a não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada 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 adota, 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 a 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 foi agregado \$ 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, 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 alíquota zero, de isenção 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 alíquota neutra (zero), isenção ou 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 entre as diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos agraciados com isenção 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.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional, a seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos adquiridos ao abrigo de isenção do imposto não implica, absolutamente, em afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo.


Henrique Pinheiro Torres